

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE  
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**A RELAÇÃO ENTRE O SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL  
E O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL: Um estudo em Fundações de Apoio**

ADRIELY CAMPAROTO BRITO

CURITIBA

2017

ADRIELY CAMPAROTO BRITO

**A RELAÇÃO ENTRE O SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL  
E O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL: Um estudo em Fundações de Apoio**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade - Área de concentração: Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof.º Dr. Vicente Pacheco.

CURITIBA

2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE  
BIBLIOTECAS. CATALOGAÇÃO NA FONTE

Brito, Adriely Camparoto

A relação entre o sistema de controle gerencial e o desempenho organizacional: um estudo em Fundações de Apoio / Adriely Camparoto Brito. - 2017.

95 f.

Orientador: Vicente Pacheco.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2017.

1. Contabilidade gerencial. 2. Controladoria. 3. Organizações não- governamentais. 4.Desenvolvimento organizacional. I. Pacheco, Vicente.

II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 658.1511



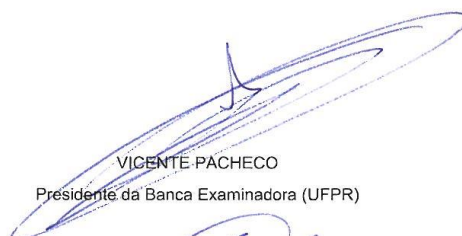
MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
Setor CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
Programa de Pós-Graduação CONTABILIDADE

## TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da dissertação de Mestrado de **ADRIELY CAMPAROTO BRITO** intitulada: **RELAÇÃO ENTRE O SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL E O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL: UM ESTUDO EM FUNDAÇÕES DE APOIO**, após terem inquirido a aluna e realizado a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua Aprovação no rito de defesa.

A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

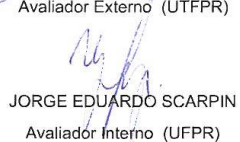
CURITIBA, 27 de Junho de 2017.



VICENTE PACHECO  
Presidente da Banca Examinadora (UFPR)



ANTONIO GONÇALVES DE OLIVEIRA  
Avaliador Externo (UTFPR)



JORGE EDUARDO SCARPIN  
Avaliador Interno (UFPR)

## **AGRADECIMENTOS**

*À Deus, pela vida, sabedoria, oportunidades e bênçãos...*

*À minha admirável avó Helena, pelos ensinamentos da vida...*

*Aos meus pais, Brito & Valéria, por ensinar o que é família...*

*Às minhas irmãs, Gabriely & Franciely, pelo companheirismo...*

*Aos meus sobrinhos Gabryel & Rafael, pelos sorrisos motivadores...*

*Aos meus amigos Edenise, Ivanildo, Marcelo e Vanessa...*

*À todos os meus maravilhosos professores da UFPR...*

*Ao Prof.º Luiz Rogério, pelas ajudas e acessibilidade...*

*Ao meu orientador Prof.º Pacheco, pelos ensinamentos...*

*Aos meus avaliadores Prof.º Antônio e Prof.º Scarpin...*

*Ao meu noivo Juliano pelo companheirismo e amor...*

***E a todos que de forma direta ou indireta colaboraram para realização dessa conquista...***

*“Entrega o teu caminho ao Senhor; confia Nele,  
e Ele o fará.”*

(Salmo 37:5).

## RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo investigar as relações da intensidade de uso do Sistema de Controle Gerencial (SCG) e o desempenho organizacional nas fundações de apoio brasileiras, utilizando-se o modelo de subsistemas que integram o sistema de controle gerencial proposto por Flamholtz (1996). Escolheu-se as fundações de apoio como população alvo devido a representatividade destas para o setor de ciência e tecnologia brasileiro. Vale considerar que apesar de não possuírem finalidade lucrativa, para sua sobrevivência é necessária uma gestão efetiva dos recursos que permitam isso. Nesse sentido, o desenvolvimento de pesquisas que envolvam os aspectos gerenciais destas organizações é uma maneira de compreender esse contexto e contribuir para sua continuidade. A coleta de dados foi realizada nos meses de maio e junho de 2017 por meio de questionário, obtendo-se 22 casos válidos para tratamento estatístico. Observou-se que a média de utilização do SCG nas fundações de apoio pertencentes à amostra foi de 65% e o desempenho organizacional médio foi de 62%. A hipótese básica da pesquisa foi confirmada com o teste não paramétrico de correlação de *Spearman*, que apresentou coeficiente de 0,460 indicando a existência de associação positiva moderada entre os constructos SCG e desempenho organizacional. A hipótese secundária foi testada pelo *Kruskal Wallis*, o qual apresentou Qui-quadrado de 3,937 não permitindo confirmar a hipótese de que as diferenças entre as médias de desempenho são estatisticamente significante entre as fundações classificadas nos diferentes níveis do SCG. Como limitação da pesquisa, pode-se apontar o baixo índice de retorno dos questionários, o que não permite inferir os resultados à população. Como sugestões para pesquisas futuras, sugere-se a aplicação do modelo em outras OTS, a fim de verificar se a relação das variáveis se comportará de forma semelhante.

**Palavras chave:** Controles gerenciais. Organizações do Terceiro Setor. Desempenho.

## ABSTRACT

The aim of this research was to investigate the relations of the Management Control System (MCS) usage intensity and the organizational performance on Brazilians Support Foundations. Therefore, we used the subsystem model which integrates the Management Control System proposed by Famholtz (1996). The choice of support foundations as target population was made considering the representativeness of these organizations to Brazilians science and technology sector. It worth mentioning that although the support foundations do not have profit-making purposes, they need effective resources management to survive. Thereby, the development of researches about managerial aspects of this type of organizations is a way to comprehend this context and to contribute to the organizations permanency. The data collect was realized during may and jun 2017, through questionnaire application. It resulted in 22 valid cases forwarded to statistical treatment. We observed that the MCS usage average in the support foundations of the sample was 65%, and that the organization performance average was 62%. The primary hypothesis of the research was confirmed with the *Spearman's* non-parametric correlation test, which presented coefficient of 0,460, showing the existence of a moderate positive association between MCS and organization performance constructs. The secondary hypothesis was tested by *Kruskal Wallis*, which presented chi-square of 3,937. This result does not allowed us to confirm the hypothesis, which indicated that the differences between performance averages are statistically significant to the foundations classified in different levels of MCS. As a search limitation we can indicate the low index of questionnaires answers, which forbid us to infer the results to the population. To future researches, we suggest the application of the model in others OTS, for the purpose of verifying if the variables relation behaves similarly.

Key words: Management Control; Third Sector Organizations; Perfomance.



## LISTA DE FIGURAS

<b>FIGURA 1</b> – Relações gerais entre as funções de planejamento e controle.....	<b>29</b>
<b>FIGURA 2</b> – O ciclo do controle.....	<b>32</b>
<b>FIGURA 3</b> – Subsistemas do sistema de controle gerencial.....	<b>35</b>
<b>FIGURA 4</b> – 1ªNível do sistema de controle.....	<b>35</b>
<b>FIGURA 5</b> – 2º Nível do sistema de controle.....	<b>36</b>
<b>FIGURA 6</b> – 3º Nível do sistema de controle .....	<b>36</b>
<b>FIGURA 7</b> – 4º Nível do Sistema de Controle.....	<b>37</b>
<b>FIGURA 8</b> – Desenho de pesquisa.....	<b>42</b>
<b>FIGURA 9</b> – Escala de mensuração do SCG.....	<b>51</b>
<b>FIGURA 10</b> – Escala de mensuração do desempenho.....	<b>52</b>
<b>FIGURA 11</b> – Classificação do SCG por níveis.....	<b>71</b>
<b>FIGURA 12</b> – Correlação SCG e desempenho organizacional.....	<b>76</b>
<b>FIGURA 13</b> – Representação gráfica do teste de diferença entre as médias.....	<b>79</b>

## LISTA DE QUADROS

<b>QUADRO 1</b> – Critério para definição das FASFIL.....	<b>22</b>
<b>QUADRO 2</b> – Objetivos de um sistema de controle gerencial.....	<b>30</b>
<b>QUADRO 3</b> – Planejamento da pesquisa.....	<b>41</b>
<b>QUADRO 4</b> – População da pesquisa.....	<b>44</b>
<b>QUADRO 5</b> – Estrutura do instrumento de pesquisa.....	<b>49</b>
<b>QUADRO 6</b> – Estrutura do bloco I do questionário.....	<b>50</b>
<b>QUADRO 7</b> – Estrutura do bloco II do questionário.....	<b>53</b>
<b>QUADRO 8</b> – Coeficiente Alfa de <i>Cronbach</i> .....	<b>56</b>
<b>QUADRO 9</b> – Descrição do processo de classificação em níveis de controle.....	<b>69</b>

## LISTA DE TABELAS

<b>TABELA 1</b> – Respondentes por Estado.....	<b>45</b>
<b>TABELA 2</b> – Fundações afiliadas e amostra segregada por região.....	<b>46</b>
<b>TABELA 3</b> – Critérios para classificação do SCG por níveis.....	<b>52</b>
<b>TABELA 4</b> – Interpretação da correlação.....	<b>58</b>
<b>TABELA 5</b> – Teste de normalidade.....	<b>59</b>
<b>TABELA 6</b> – Tempo de atuação da fundação.....	<b>60</b>
<b>TABELA 7</b> – Quantidade de colaboradores.....	<b>60</b>
<b>TABELA 8</b> – Quantidade de projetos em andamento.....	<b>61</b>
<b>TABELA 9</b> – Receita total do último exercício.....	<b>61</b>
<b>TABELA 10</b> – Percentual da receita própria.....	<b>62</b>
<b>TABELA 11</b> – Gênero dos respondentes.....	<b>62</b>
<b>TABELA 12</b> – Graduação dos respondentes.....	<b>63</b>
<b>TABELA 13</b> – Função desempenhada pelo respondente.....	<b>63</b>
<b>TABELA 14</b> – Tipo de Função.....	<b>64</b>
<b>TABELA 15</b> – Tempo na função atual.....	<b>64</b>
<b>TABELA 16</b> – Tempo na fundação.....	<b>64</b>
<b>TABELA 17</b> – Subsistema de Planejamento.....	<b>65</b>
<b>TABELA 18</b> – Subsistema operacional.....	<b>66</b>
<b>TABELA 19</b> – Subsistema de mensuração.....	<b>67</b>
<b>TABELA 20</b> – Subsistema de <i>feedback</i> .....	<b>67</b>
<b>TABELA 21</b> – Subsistema de avaliação.....	<b>68</b>
<b>TABELA 22</b> – Sistema de controle gerencial.....	<b>68</b>
<b>TABELA 23</b> – Classificação do SCG por nível.....	<b>69</b>
<b>TABELA 24</b> – Resumo da classificação por nível de SCG.....	<b>70</b>
<b>TABELA 25</b> – Fator desempenho operacional e financeiro.....	<b>72</b>
<b>TABELA 26</b> – Fator prestação de contas.....	<b>73</b>
<b>TABELA 27</b> – Constructo do desempenho organizacional.....	<b>73</b>
<b>TABELA 28</b> – Correlação de <i>Spearman</i> – SCG e desempenho organizacional.....	<b>74</b>
<b>TABELA 29</b> – Correlação de <i>Pearson</i> – SCG e desempenho organizacional.....	<b>75</b>
<b>TABELA 30</b> – Correlação de <i>Spearman</i> de todos os fatores do SCG.....	<b>76</b>
<b>TABELA 31</b> – Correlação de <i>Spearman</i> – todos os fatores do desempenho operacional e financeiro.....	<b>77</b>

<b>TABELA 32</b> – Teste de <i>Kruskal Wallis</i> – média dos níveis do SCG e desempenho organizacional.....	<b>78</b>
--	-----------

<b>TABELA 33</b> – Teste de <i>Kruskal Wallis Chi-Square</i> .....	<b>79</b>
--	-----------

## LISTA DE SIGLAS

<b>CEATS</b>	Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor
<b>CEBAS</b>	Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
<b>CEMPRE</b>	Cadastro Central das Empresas
<b>CETS</b>	Centro de Estudos do Terceiro Setor
<b>CNAS</b>	Conselho Nacional de Assistência Social
<b>CNPJ</b>	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
<b>FASFIL</b>	Fundações Privadas e Associações sem fins lucrativos
<b>FEA</b>	Faculdade de Economia e Administração
<b>FUNPAR</b>	Fundação Universidade Federal do Paraná
<b>IBGE</b>	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
<b>ICTs</b>	Instituições de Pesquisa Científica e Tecnológica
<b>IES</b>	Instituição de Ensino Superior
<b>IFES</b>	Instituições Federais de Ensino Superior
<b>IPEA</b>	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
<b>MCT</b>	Ministério da Ciência e Tecnologia
<b>MCTIC</b>	Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações
<b>MEC</b>	Ministério da Educação
<b>ONU</b>	Organização das Nações Unidas
<b>OS</b>	Organização Social
<b>OSCIP</b>	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
<b>OTS</b>	Organização do Terceiro Setor
<b>PR</b>	Paraná
<b>PIB</b>	Produto Interno Bruto
<b>SCG</b>	Sistema de Controle Gerencial
<b>USP</b>	Universidade de São Paulo

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>14</b>
1.1 Problematização	15
1.2 Objetivos	16
1.2.1 Objetivo geral	16
1.2.2. Objetivos específicos	16
1.3 Justificativa	17
1.4 Delimitação da pesquisa	19
1.5 Estrutura da dissertação	19
<b>2 REFERENCIAL TEORICO</b>	<b>21</b>
2.1 Terceiro Setor	21
2.2 Fundações de Apoio	25
2.3 Sistema de Controle Gerencial	28
2.4 Relação do sistema de controle e o desempenho organizacional	38
<b>3 METODOLOGIA</b>	<b>41</b>
3.1 Desenho de pesquisa	42
3.2 População e amostra	43
3.3 Conhecendo o ambiente de pesquisa	46
3.4 Instrumento de pesquisa e coleta de dados	48
3.5 Validade e confiabilidade do instrumento de pesquisa	54
3.6 Tratamento dos dados	57
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSOES</b>	<b>59</b>
4.1 Caracterização das fundações da amostra	59
4.2 Caracterização do gestor respondente	62
4.3 Sistema de controle gerencial	65

<b>4.4 Desempenho</b>	<b>71</b>
<b>4.5 Avaliação das hipóteses da pesquisa</b>	<b>73</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>80</b>
<b>REFERENCIAS</b>	<b>82</b>
<b>APENDICES</b>	

## 1 INTRODUÇÃO

As transformações políticas, econômicas e sociais que ocorreram no Brasil nas últimas décadas evidenciaram a dificuldade do Estado de atender a demanda dos direitos básicos da sociedade, refletindo em uma postura mais participativa por parte da sociedade em prol da redução dos problemas sociais (Albuquerque, 2006). Nesse sentido, caracteriza-se o terceiro setor pelo conjunto de iniciativas da sociedade civil voltadas à produção de bens e serviços públicos (Fernandes, 1994). O termo terceiro setor é utilizado na literatura para abordar as organizações privadas fora do contexto do estado e do mercado (Olak & Nascimento, 2006), voltadas para desenvolver atividades que visam o bem coletivo (Coelho, 2002).

Nos últimos anos vem aumentando o número de organizações atuantes nesse setor, caracterizando-se como responsáveis pela realização e desenvolvimento de muitos projetos sociais, culturais, educacionais, científicos e tecnológicos (Barbosa, 2000; Fischer, 2005; Albuquerque, 2006). Além disso, essas entidades têm buscado recursos junto ao Estado, firmando parcerias que visam atender interesses governamentais e coletivos, bem como tornar mais ágil e eficiente a gestão dos recursos públicos, fazendo-se cada vez mais necessárias essas parcerias entre o Estado e o Terceiro Setor para o apoio e desenvolvimento de programas sociais (Barbosa, 2000; Heckert & Silva, 2008).

Na perspectiva de bons resultados das parcerias entre o Estado e OTS, a Lei Federal nº 8.958 de 1994 regulamentou o exercício das Fundações de Apoio para executarem atribuições específicas relacionadas ao ensino, pesquisa, extensão, iniciação científica e desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, disponibilizando assistência e apoio às instituições federais de ensino superior (IFES) e às instituições científicas e tecnológicas (ICTs) (Lei n. 8.958, 1994).

Uma das maiores fontes de financiamento das IFES origina-se de convênios firmados com o governo e é, neste cenário que as Fundações desenvolvem sua relevância, gerenciando o recurso de tais convênios. Essas parcerias são produtivas, eficientes e com menor custo quando comparadas às realizadas pelo governo (Barbosa, 2000).

Nesse contexto, observa-se a relevância das entidades sem fins lucrativos na sociedade enquanto provedoras de bens e serviços coletivos, diferenciando-se das organizações que visam lucro por possuírem como principal objetivo o cumprimento de sua missão social, que é desempenhada pela geração de benefício social, sendo essa a verdadeira ideia do negócio explorado pelo setor. Para tanto necessitam que os esforços organizacionais se voltem para esse objetivo, enquanto seu gerenciamento deve proporcionar sucesso, representado pela



combinação de resultados sociais e financeiros (Arena, Azzone & Bengo, 2015).

As OTS não podem distribuir lucros aos seus membros ou gestores, conforme as legislações específicas, todavia não se trata de uma proibição à obtenção de superávit, uma vez que estas organizações necessitam de resultados financeiros e econômicos positivos que possibilitem sua continuidade (Anthony & Govindarajan, 2006). Essa complexidade da finalidade que se propõe reflete na estrutura do sistema de controle gerencial (SCG) e demanda práticas de controle gerencial que permitam o atendimento de sua finalidade e auxiliem no gerenciamento dos recursos disponíveis de maneira que seja obtido o melhor desempenho institucional possível (Espejo, Portulhak & Martins, 2015; Horngren, Sundem & Stratton, 2004).

Entende-se o controle gerencial como um componente essencial da gestão dos negócios, estando em constante evolução para acompanhar as mudanças nas relações do mercado e da economia, propiciando o aparecimento de novos tipos de controles e estes, por sua vez, também contribuem para um melhor desempenho institucional (Anthony & Govindarajan, 2006). Assim, independentemente do tipo de organização, seja ela com ou sem fins lucrativos é imperioso a utilização de instrumentos de controle gerencial para auxiliar no gerenciamento dos recursos.

É possível analisar os SCG sob dois aspectos, sendo (1) sua estruturação chamada de *design* e (2) sua utilização que abrange a maneira e as finalidades que os controles são utilizados (Alves, 2010; Malmi & Brown, 2008). Considerando isso, esta pesquisa pode apresentar contribuições relevantes para o desenvolvimento da teoria de SCG e de fundações de apoio.

## **1.1 Problemática**

Analisar o sistema de controle gerencial de uma maneira mais ampla, considerando-o como um pacote composto por vários subsistemas interdependentes contribui para melhor compreensão da sua utilização e como ocorre a configuração dos conjuntos de controles para atender os objetivos organizacionais e direcionar o desempenho (Flamholtz, 1996; Malmi & Brown, 2008).

Flamholtz (1996) aborda que quanto mais estruturado for o sistema de controle gerencial, a intensidade de seu uso proporciona melhoria no desempenho da organização. Outros estudos evidenciam que a intensidade do uso do SCG contribui de alguma forma para melhoria do desempenho organizacional: Davila (2000); Bisbe & Otley (2004); Duréndez, Rui-Palomo, Lema & Soto (2016).

Investigar o SCG em uma organização considerando seu *design* e o uso é fundamental e complementar, uma vez que estudar cada aspecto isolado pode resultar em limitações na pesquisa (Alves, 2010; Ferreira & Otley, 2009, Malmi & Brown, 2008). Para qualificar o *design* do SCG abordado nesta pesquisa é utilizado o modelo de Flamholtz (1996) que apresenta uma estrutura integrada por cinco processos organizacionais básicos, sendo eles: planejamento, operacional, de mensuração, *feedback* e avaliação e recompensa. Já a intensidade do uso do SCG será qualificada neste estudo por meio da percepção dos respondentes quanto à existência, a utilização nas rotinas operacionais e a utilização para fins de tomada de decisão.

Ao desempenhar funções e atividades de auxílio às instituições federais de ensino superior, as fundações de apoio gerenciam recursos públicos orçamentários, submetendo-se às regras e normatizações impostas à administração pública. Esse modelo proposto pelo Estado visa a melhoria da qualidade dos serviços e produtos oferecidos, redução de custos, redução da burocratização, descentralização e principalmente capacidade de gerenciamento de recursos com efetividade e eficiência (Pinto, 2013).

Em face ao exposto, observa-se que o bom funcionamento do sistema de controle gerencial é fundamental para que as organizações alcancem os objetivos definidos. Nesse sentido a questão de pesquisa que norteia essa investigação é: **Quais as relações da intensidade do uso do Sistema de Controle Gerencial com o desempenho organizacional, nas Fundações de Apoio brasileiras?**

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo geral**

Investigar as relações da intensidade de uso do SCG e o desempenho organizacional nas fundações de apoio brasileiras.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- a) Identificar a intensidade de uso do Sistema de Controle Gerencial nas Fundações de Apoio;
- b) Classificar o Sistema de Controle Gerencial utilizado pelas Fundações de Apoio brasileiras;
- c) Identificar o desempenho organizacional das Fundações de Apoio brasileiras;

- d) Verificar as relações existentes entre as variáveis estudadas.

### **1.3 Justificativa**

As Organizações do Terceiro Setor (OTS) são constituídas com a finalidade de atender necessidades relacionadas à assistência social, saúde, educação, ensino e pesquisa, cultura, esporte entre outras relevantes à sociedade, de forma beneficente e filantrópica e, que nem sempre são atendidas pelo poder público. No contexto destas organizações, as fundações de apoio foram instituídas para desenvolver atividades de assistência às instituições federais de ensino superior e institutos de ciência e tecnologia nas atribuições relacionadas ao ensino, pesquisa, extensão.

Na condição de representante das fundações de apoio brasileiras, o Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica – CONFIES, desenvolveu uma pesquisa em 2016 intitulada “quem somos”. Nessa publicação consta que no ano de 2015 os recursos públicos federais, estaduais, municipais e de sociedades de economia mista recebidos por estas entidades, somaram R\$4.968 bilhões de um total de R\$6.105 bilhões em recursos. Com base nestes dados, é notória a relevância das fundações de apoio para o setor de ciência e tecnologia brasileiro, dado o volume recursos e, consequentemente projetos, que estas gerenciam. Destaca-se ainda que do total de recursos captados, mais de 80% é público, atribuindo a responsabilidade na transparência à sociedade. A expressividade destas entidades desperta interesse de pesquisas.

Há aproximadamente 15 anos, o renomado autor Chenhall (2003) já relatava a necessidade da realização de mais pesquisas em organizações sem fins lucrativos, considerando a importância que vinham apresentando na maioria das economias. Desde então, o terceiro setor é um campo de estudos que vem despertando interesse de pesquisadores de várias áreas e, em especial nas ciências sociais objetivando o desenvolvimento de modelos de gestão e melhor gerenciamento dos recursos escassos disponíveis para o segmento. Como prova disto, aponta-se a criação de alguns centros específicos de pesquisas no Brasil, como por exemplo: Centro de Estudos do Terceiro Setor (Cets), da Fundação Getúlio Vargas e o Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor (Ceats), do Departamento de Administração da FEA/USP (Olak, Slomski & Alves, 2008).

Para compreender melhor o ambiente a ser investigado, buscou-se estudos anteriores no portal de periódicos da Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), que consiste em uma das bases de dados mais completa e de acesso gratuito do Brasil. Utilizou-

se os filtros de busca pela expressão “fundações de apoio” nos campos título, resumo e palavras chave e, foram obtidos 626 itens de resultados, entre os quais tinham matérias e notícias, artigos, dissertações e teses. Grande parte do material publicado referia-se as outras áreas tais como engenharias, saúde, gestão pública e direito. Apenas 24 artigos apresentaram a palavra ‘controle’ ou ‘gerencial’, os quais foram baixados para leitura e análise. Isso permite afirmar que são poucos os estudos a respeito do sistema de controle gerencial nas fundações de apoio brasileiras.

Apesar de as OTS apresentarem objetivos sociais e não possuírem finalidade lucrativa, para sua sobrevivência se faz necessária uma gestão efetiva dos recursos que permitam isso. Nesse sentido, o desenvolvimento de pesquisas que envolvam os aspectos gerenciais destas organizações é uma maneira de compreender esse contexto e contribuir para sua continuidade.

O sistema de controle gerencial relaciona-se aos esforços desempenhados na gestão dos negócios, que visam conduzir o recurso humano organizacional a decidir por objetivos que sejam convergentes com os objetivos gerais da organização (Canan, 2013). Um sistema de controle organizacional ou Sistema de Controle Gerencial pode ser definido como um conjunto de mecanismos (processos e técnicas) estabelecidos para aumentar a probabilidade de que as pessoas tenham comportamentos de maneira que levem à realização de objetivos organizacionais (Anthony & Govindarajan, 2006); Flamholtz, 1996; Malmi & Brown, 2008).

As dimensões do SCG e os contextos organizacionais vão mudando conforme ocorre o desenvolvimento econômico, sendo necessário e relevante a realização de pesquisas das práticas do controle gerencial em ambientes contemporâneos (Chenhall, 2003). Estudos a respeito da dimensão do uso do sistema de controle gerencial em organizações complexas ainda são pouco explorados no Brasil (Frezatti, 2006; Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso & Lima, 2008).

A adoção de sistemas de controle gerencial tem sido considerada como elemento fundamental na gestão de organizações complexas (Davila, 2005) por gerarem informações que subsidiam a tomada de decisões (Frezatti, Nascimento & Junqueira, 2009) minimizando as incertezas oriundas das dificuldades e oportunidades cotidianas (Alves, 2010), justificando assim a relevância de pesquisar e compreender o formato do SCG das fundações de apoio.

A novidade da pesquisa consiste em testar a relação da intensidade do uso do sistema de controle gerencial com o desempenho em organizações do terceiro setor, visto que diversos estudos anteriores investigaram essa relação em organizações com finalidades lucrativas. Os resultados permitirão identificar se os efeitos da intensidade do uso do SCG têm comportamentos similares em organizações com diferentes objetivos.

Como contribuição para academia, esta pesquisa é uma oportunidade de alargamento das teorias do Sistema de Controle Gerencial e das entidades sem fins lucrativos, possibilitando avanço no conhecimento a respeito do gerenciamento das fundações de apoio, funcionamento e uso do sistema de controle gerencial em entidades com premissas e objetivos diferentes daquelas que visam lucro, podendo também servir como incentivo para novas pesquisas relacionadas ao tema.

Como contribuição prática, os resultados deste estudo possibilitarão aos gestores e demais interessados das fundações de apoio a compreender a intensidade do uso e o nível de controle gerencial que essas organizações apresentam e como isso tem relação com o desempenho, podendo avaliar quais os aspectos e como podem ser melhorados. Como contribuição

#### **1.4 Delimitação da pesquisa**

Esta pesquisa delimita-se à investigação da intensidade de uso do sistema de controle gerencial, utilizando o modelo proposto por Flamholtz (1996), em que o SCG é estruturado por cinco processos (subsistemas) básicos inter-relacionados: planejamento, operacional, de mensuração, *feedback* e avaliação.

A partir desta estrutura foi realizado levantamento da percepção dos principais gestores das fundações de apoio brasileiras, afiliadas ao CONFIES, a fim de identificar a intensidade de uso do SCG de cada organização. Com isso é possível realizar a categorização conforme o nível de controle proposto no modelo de Flamholtz (1996). Assim, será possível analisar o tipo de relação que a intensidade de uso do SCG apresenta com o desempenho organizacional, também apontado pela percepção dos gestores respondentes.

#### **1.5 Estrutura da dissertação**

O capítulo primeiro apresenta a introdução da pesquisa abordando a contextualização, a problematização que se busca resposta, o objetivo geral e os específicos propostos, a relevância e contribuições da pesquisa e sua delimitação.

No segundo capítulo apresenta-se o referencial teórico que fundamentou a pesquisa, abrangendo aspectos fundamentais relacionados ao Terceiro Setor, às Fundações de Apoio e suas particularidades, seguindo com o conceito, objetivos, *design*, uso e modelo do sistema de controle gerencial e, encerrando com a relação do uso do SCG com o desempenho.

Na sequência, o terceiro capítulo aborda os aspectos metodológicos que caracterizam a pesquisa e os procedimentos utilizados na operacionalização do instrumento de coleta de dados, população alvo e como a amostra foi formada. Por fim é apresentado como ocorrerá o tratamento e análise dos dados.

O quarto capítulo é formado pela apresentação os dados coletados, os resultado obtidos, a análise e discussão dos mesmos, e o teste das hipóteses. Em seguida é apresentada as considerações finais da pesquisa e sugestões para outros estudos.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

A pesquisa bibliográfica é fundamental para nortear e dar suporte ao estudo que se pretende desenvolver, por colocar o pesquisador em contato com o que já há publicado sobre o assunto investigado (Marconi & Lakatos, 2010). Nesse sentido, este capítulo apresenta os conceitos fundamentais relacionados ao Terceiro Setor, Fundações de Apoio, sistema de controle gerencial e sua relação com o desempenho organizacional. Conceitos e aspectos estes que subsidiarão o desenvolvimento das próximas etapas desta pesquisa.

### 2.1 Terceiro Setor

O crescimento e o desenvolvimento das sociedades contribuem para sua complexidade dificultando o atendimento das necessidades básicas da população por parte do Estado. Essa deficiência tem atraído a participação da sociedade nos assuntos de interesse público, como é o caso de saúde, educação, assistência social entre outros problemas sociais. Essa atuação de particulares na tentativa de atender a demanda de necessidades das pessoas e auxiliar no bem estar da coletividade fez surgir o denominado terceiro setor (Grazzioli & Rafael, 2013; Silva, 2010).

A economia de um país pode ser considerada sob o ponto de vista de um modelo tri-setorial, em que as organizações existentes se classificam em três setores interdependentes, sendo eles: primeiro setor composto pela administração pública, o Estado, responsável por gerir e conservar o patrimônio, serviços e interesses da sociedade; no segundo setor estão inseridas as indústrias, comércios e serviços essencialmente capitalistas, ou seja, todo o setor produtivo com objetivo lucrativo; e o terceiro setor constituído por organizações privadas, mas sem finalidade de obtenção de lucro e com interesse social (Albuquerque, 2006; Grazioli & Rafael, 2013; Olak, Slomski & Alves, 2008).

A expressão terceiro setor vem sendo utilizada paralela a outras, tais como setor de caridade, setor solidário, setor social, setor sem fins lucrativos, organizações filantrópicas, entre outras (Grazioli & Rafael, 2013; Olak, Slomski & Alves, 2008; Salamon & Anheier, 1992). É comum encontrar na literatura internacional a expressão *nonprofit organizations* (organizações sem fins lucrativos). Na literatura brasileira, tem-se utilizado recentemente a expressão “sociedade civil” podendo ser entendida como o conjunto de organizações e associações que não pertencem ao Estado, não são econômicas e promovem direitos coletivos (Albuquerque, 2006). Independente da nomenclatura utilizada para expressar o segmento, sua relevância é

notória pelo crescimento da atuação em prol do desenvolvimento social das camadas mais carentes da sociedade (Grazzioli & Rafael, 2013).

São características comuns manifestadas nas (OTS): a sua organização de forma privada, a não distribuição de lucros e o envolvimento do voluntariado (Coelho, 2002; Olak, Slomski & Alves, 2008; Salamon & Anheier, 1992). O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) divulgaram em 2012 um estudo sobre as fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil o qual denominaram FASFIL com dados relativos a 2010 e, para melhor esclarecimento e compreensão consideraram como referência para a definição e classificação das entidades sem fins lucrativos no Brasil, as cinco características divulgadas pelo *Handbook on non-profit institutions in the system of national accounts*, desenvolvido pela Universidade John Hopkins e a Divisão de Estatística da Organização das Nações Unidas (ONU), devido ao reconhecimento internacional desse estudo (Albuquerque, 2006; IBGE, 2012).

Para serem consideradas entidades sem fins lucrativos, devem apresentar simultaneamente os cinco critérios, sendo eles: 1) a constituição de forma privada, ou seja, sem participação do Estado; 2) não possuírem finalidade lucrativa no sentido de que o patrimônio pertence à sociedade como um todo, não sendo possível a participação econômica ou distribuição de excedentes de resultados positivos aos seus membros, administradores e dirigentes, todavia destaca-se que a obtenção de lucro não é o objetivo dessas entidades, mas se faz necessário para garantia de sua continuidade; 3) precisam ser organizadas formalmente e legalmente constituídas evidenciando sua institucionalização; 4) devem possuir capacidade própria de administrar e gerenciar suas atividades, sem intervenção ou participação de organismos do Estado e, 5) serem voluntárias de modo que quaisquer pessoas tenham liberdade para constituí-las e seus propósitos provocam mudanças sociais (Albuquerque, 2006; IBGE, 2012; Olak & Nascimento, 2006). Em face disto, utilizou-se nesta pesquisa o FASFIL para caracterizar as OTS ou entidades sem fins lucrativos. Os critérios são resumidos no Quadro 1.

**Quadro 1** – Critérios para definição das FASFIL

<b>Critérios</b>	<b>Descrição</b>
Privadas	Não integrantes do primeiro setor (Estado)
Sem fins lucrativos	Eventuais excedentes financeiros da atividade não são distribuídos
Institucionalizadas	Legalmente constituída
Auto administrada	Capaz de controlar suas próprias atividades
Voluntárias	Podem ser constituídas livremente por qualquer grupo de pessoas

**Fonte:** Adaptado de IBGE (2012).



O IBGE possui o Cadastro Central das Empresas (Cempre) que abrange o universo das organizações formais, inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) da Receita Federal do Brasil. Com base nos dados desse cadastro e considerando simultaneamente os cinco critérios descritos para categorização das entidades sem fins lucrativos, ocorreu um acréscimo de 8,8% de 2006 para 2010 no número das FASFIL no Brasil, passando de 267,3 mil para 290,7 mil, distribuídas em todo território nacional com destaque para as regiões sudeste e nordeste concentrando 44,2% e 22,9% respectivamente (IBGE, 2012).

A lacuna deixada pela ineficiência do Estado na administração dos problemas de causas econômicas e sociais tem dado espaço cada vez maior para as OTS que muitas vezes conseguem atuar de maneira efetiva, contribuindo sobremaneira para melhoria da sociedade (Lima & Freitag, 2014). Nesse sentido, o desenvolvimento dessas entidades e sua participação na economia brasileira têm aumentado consideravelmente nos últimos anos em decorrência de diversos fatores, tais como: a amplitude da crise do setor público no atendimento às necessidades básicas e redução dos recursos destinados à área social; o aumento da abrangência e das áreas de atuação dessas entidades; o aumento dos serviços voluntários e conscientização das pessoas; e o maior envolvimento do setor empresarial na responsabilidade social e na busca de melhoria da imagem para os clientes (Albuquerque, 2006; Coelho, 2002; Olak, Slomski & Alves, 2008; Silva, 2010).

As formas de constituição jurídica das entidades do terceiro setor, prevista na legislação brasileira, em especial no artigo 44 do Código Civil, são: associações, fundações e organizações religiosas (Lei n. 10.406, 2002). As organizações religiosas tradicionais abrangem não somente a estrutura formal, mas também as entidades mantidas pelas igrejas, templos de culto e santas casas de misericórdia de todas as religiões, sendo livre para criação, organização, estruturação interna e funcionamento (Lei n. 10.406, 2002; Olak, Slomski & Alves, 2008).

As associações, conforme previsto nos artigos 53 ao 61 do Código Civil, serão constituídas por pessoas organizadas para atender um propósito em benefício dos associados, sem finalidade lucrativa (Lei n. 10.406, 2002; Szazi, 2006). É necessária a criação de um estatuto social e, o qual abrangerá sua denominação, sede, composição, finalidade pretendida, funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos, assembleias, regras para admissão, demissão e exclusão de associados, direitos e deveres, fonte de recursos, entre outras cláusulas e condições facultativas (Lei n. 10.406, 2002).

As fundações serão constituídas por escritura pública ou testamento, em que o instituidor destinará um patrimônio para servir à alguma causa de interesse público, também sem finalidade de lucro. As fundações somente podem ser fundadas para atender finalidades

religiosas, de assistência social, cultural, educacional, saúde, segurança alimentar, defesa do meio ambiente, pesquisas científicas, promoção da ética, cidadania, democracia e direitos humanos (Lei n. 10.406, 2002; Lima & Freitag, 2014; Szazi, 2006).

No desenvolvimento de suas atividades as OTS podem requerer junto às esferas do governo titulações, certificados e qualificações, algumas das principais são: registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS); Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas); qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), entre outras. A obtenção dessas qualificações possibilita acesso a benefícios tais como isenção e imunidade de tributos, repasses de recursos e convênios, subvenções entre outras vantagens, devendo ser observado as regulamentações e contrapartidas específicas de cada órgão responsável pela emissão da titulação (Olak, Slomski & Alves, 2008; Silva, 2010).

O registro no CNAS é regulamentado pela Lei nº 8.742 de 7 de dezembro de 1993, que dispõe sobre a assistência social, ou seja, as atividades desenvolvidas que visam oferecer proteção à família, maternidade, infância, adolescência e velhice. A gestão dessas ações é realizada pelo Sistema Único de Assistência Social (Suas). A vinculação a esse sistema ocorre por meio do registro no Conselho Nacional de Assistência Social, que é o reconhecimento por parte do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. As OTS vinculadas ao Suas poderão celebrar convênios e contratos com o poder público garantindo assim, financiamento para a execução dos serviços, projetos e ações de assistência social (Lei n. 8.742, 1993).

A Certificação Cebas é concedida pelos Ministérios da Educação, do Desenvolvimento Social e Combate à Fome e da Saúde, às OTS de assistência social. Essa certificação é atribuída conforme a área de atuação, podendo ser: saúde, educação e assistência social. Somente organizações em atividade regular de no mínimo 12 meses, podem receber essa certificação, desde que cumpram os demais requisitos conforme estabelecidos no Decreto nº 8.242 de 23 de maio de 2014.

O título de OSCIP é concedido pelo Ministério da Justiça do Brasil às entidades do terceiro setor que permite celebrar termos de parceria com o poder público. São muito similares e comumente confundidas com as Organizações Não Governamentais (ONG), entretanto o que as diferencia é a parceria com o poder público. Para obter esse reconhecimento é necessário atender aos requisitos dispostos na Lei 9.790 de 23 de março de 1.999.

Barbosa (2000) em seu estudo a respeito das relações entre as entidades sem fins lucrativos e o Estado, destaca que os dispositivos legais estimulam ou inibem a criação destas organizações e o rapasse de verbas por parte do setor público funciona como um dos estímulos fundamentais para tal, sendo uma das principais demandas do setor a simplificação para

execução de projetos e prestações de contas, o que possibilitaria redução dos custos operacionais e potencializaria as relações com o Estado. Nesse sentido, a sensibilidade em conseguir estabelecer tais relações, sugeria já naquela época, uma reflexão a respeito da revisão do marco legal do terceiro setor, que possui diversas situações sem previsão legal.

A Lei n. 13.019 de 14 de Dezembro de 2014 que ficou conhecida como Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil, foi uma tentativa de normatização de alguns aspectos não abordados em outros instrumentos legais anteriores. Considerada incompleta por muitos especialistas, foi alterada pela Lei n. 13.204 de 15 de dezembro de 2015, que trouxe esclarecimentos quanto aos aspectos jurídicos de funcionamento das organizações que tem contratos com o poder público, simplificando e desburocratizando a realização desses convênios e estabeleceu em ato legal que as entidades privadas classificadas como sem fins lucrativos, não distribuem lucros, dividendos, sobras e demais resultados positivos obtidos durante o exercício entre seus sócios, associados, conselheiro, diretores, empregados, doadores ou terceiros (Lei n. 13.019, 2014; Lei n. 13.204, 2015).

Vem crescendo o número de contratos entre órgãos públicos e OTS firmando parcerias que atendem diversos interesses governamentais e coletivos (Fischer, 2005). Essas entidades são responsáveis por grande parte de projetos sociais, científicos e tecnológicos aos níveis nacional e mundial, fortalecendo a necessidade cada vez maior dessas parcerias por serem produtivas, eficientes e com menor custo quando comparadas àquelas realizadas pelo governo (Barbosa, 2000; Dalto, Nossa & Martinez, 2014). Entre estas parcerias estão incluídas as Fundações de Apoio criadas pela Lei Federal 8.958 de 1994 para desenvolver atividades de assistência e apoio às Instituições de Ensino Superior (IES) na execução de atribuições específicas relacionadas ao ensino, pesquisa, extensão e iniciação científica (Lei n. 8.958, 1994).

## **2.2 Fundações de Apoio**

Entre as atividades desenvolvidas pelo terceiro setor está a de apoio ao ensino, pesquisa, extensão e iniciação científica, oferecida às Instituições de Ensino Superior (IES) brasileiras (Dalto, Nossa & Martinez, 2014), pelas Fundações de Apoio, figura criada pelo Estado a fim de propiciar maior autonomia e agilidade administrativa e financeira às IES (Peixe et al, 2011). A Lei 8.958 de 20 de dezembro de 1994 define “as relações entre as instituições federais de ensino superior (IFES) e de pesquisa científica e tecnológica (ICTs) e as fundações de apoio”

(Lei n. 8.958, 1994) regulamentada pelo Decreto 7.423 de 31 de dezembro de 2010 (Decreto n. 7.423, 2010).

São caracterizadas como fundações de apoio às instituições federais de ensino superior e instituições científicas e tecnológicas aquelas fundações que possuem prévio registro e credenciamento junto ao Ministério da Educação (MEC) e Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT) atual Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC). Destaca-se que os referidos registro e credenciamento quando autorizados, serão concedidos com validade de dois anos, podendo ser renovado por igual período (Lei n. 8.958, 1994; Decreto n. 7.423, 2010).

É importante frisar que o poder público não é responsável pela criação, tão pouco pela manutenção das fundações de apoio. A personalidade destas entidades foi criada, para que atuem de maneira privada, no fomento às atividades de ensino, pesquisa e extensão, abreviando os caminhos administrativos na utilização dos recursos públicos (Gonçalves & Quintana, 2011). Sua atividade fundamental consiste em fornecer suporte financeiro e administrativo às instituições, assim como ajudar na captação de recursos (Campos, Olher & Costa, 2015).

A concepção de uma fundação está relacionada a três aspectos básicos sendo eles: finalidade, patrimônio e interesse coletivo, sem os quais se perde o sentido fundacional (Hulse, 2012). A constituição das fundações de apoio deve respeitar a personalidade jurídica de fundações de direito privado sem finalidade lucrativa, conforme previsto no Novo Código Civil, Lei 10.406 de 2002 (Lei n. 8.958, 1994; Lei n. 10.406, 2002), criadas por meio de autorização legislativa destinando-se à atividades de interesse público coletivo como educação, cultura, pesquisa científica entre outras (Hulse, 2012).

Devem ainda, elaborar seu estatuto social que consiste em um dos mais relevantes instrumentos para orientar o seu funcionamento, por observar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência bem como as regras que conduzirão o desenvolvimento de suas atividades (Lei n. 8.958, 1994; Grazioli & Rafael, 2013). A elaboração do estatuto pelas fundações deve abordar sua denominação, as finalidades que se propõe, a sede onde desenvolverá suas atividades, o tempo de duração, como serão compostos os organismos administrativos (Conselho Administrativo e Conselho Fiscal), a qualificação dos instituidores e membros da diretoria, as responsabilidades de seus membros, as condições para extinção, a destinação do patrimônio em caso de extinção, as condições de revisão e alteração do estatuto entre outras cláusulas e condições facultativas consideradas pertinentes (Lei n. 10.406, 2002; Grazioli & Rafael, 2013).

É necessário que as fundações organizem sua estrutura administrativa de órgãos, conselhos, setores, departamentos e pessoas que terão autonomia e responsabilidade para desempenhar as atividades representativas e que permitem executar as finalidades propostas. A estrutura normalmente recomendada é composta por diretoria executiva, conselho curador e conselho fiscal, todavia não são elementos obrigatórios e exclusivos (Grazzioli & Rafael, 2013).

O relacionamento publico-privado das IFES e ICTs com as fundações de apoio é caracterizado pela celebração de contratos e convênios que visam o fornecimento de atividades de apoio. Nesse sentido, as Universidades Federais recebem recursos que integram seu orçamento para desempenho de suas atribuições e, por meio dos contratos administrativos firmados com as fundações de apoio, podem repassar os recursos para que estas últimas executem a gestão administrativa e financeira das atividades de desenvolvimento institucional, científico, tecnológico, projetos de ensino, pesquisa, extensão e estímulo à inovação, necessários a realização destes projetos (Decreto n. 7.423, 2010; Lei n. 8.958, 1994; Peixe et al, 2011). Todavia, há que se considerar que o recurso transferido continua sendo público, devendo seu gestor atuar na condição de preposto (Dalto, Nossa & Martinez, 2014).

Dos recursos recebidos pelas fundações é vedada sua destinação para atividades como manutenção predial, infraestrutura, limpeza, vigilância, reparos, e demais serviços administrativos rotineiros, devendo ser integralmente aplicado na execução do projeto especificado no convênio e, respeitados os regulamentos pertinentes às aquisições e contratações de bens e serviços que envolvam recursos oriundos do setor público (Lei n. 8.958, 1994; Decreto n. 7.423, 2010).

Dos contratos firmados e convênios executados as fundações de apoio devem prestar contas da aplicação dos recursos aos seus financiadores e, tornar público por meio de divulgação em sítio próprio na rede mundial de computadores (internet) os relatórios contendo descrição dos contratos e convênios executados e seus respectivos valores, atividades, obras e serviços detalhados por cada projeto e sua prestação de contas, estando sujeitas a fiscalização pelo Ministério Público, em respeito ao Código Civil e ao Código de Processo Civil (Lei n. 8.958, 1994; Decreto n. 7.423, 2010).

Dalto, Nossa & Martinez (2014) pesquisaram os tipos e frequências de irregularidades apontadas nos pareceres do Tribunal de Contas da União (TCU) referentes projetos executados com recursos de convênios entre Fundações de Apoio e Universidades Federais no Brasil e, nos 92 acórdãos analisados relativos ao período de 2006 a 2010, encontraram 574 irregularidades, estando a maior concentração no ano de 2010 com 41 acórdãos e 283 irregularidades. Quanto ao tipo das irregularidades estão em sua maioria relacionadas à ausência de controles por parte

das Universidades Federais e das Fundações de Apoio e ao desvio da finalidade na aquisição de bens, contratações de serviços e execuções de obras de engenharia.

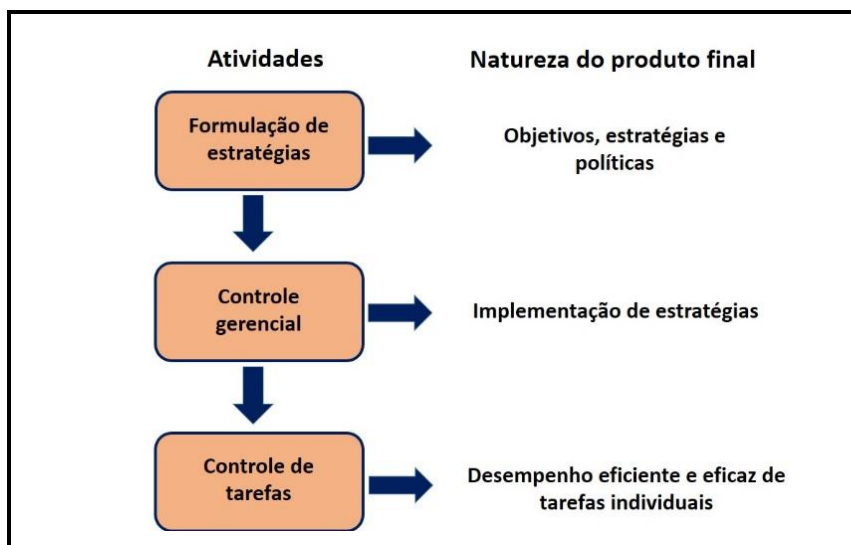
Considerando os achados da pesquisa de Dalto, Nossa & Martines (2014) quanto à ocorrência de irregularidades nos convênios executados pelas fundações de apoio devido ausência de controles e aliado à maior dificuldade de implementação de sistema de controle gerencial e avaliação de desempenho apresentada pelas OTS em relação às entidades que visam lucro (Horngren, Sundem & Stratton, 2004) motivou-se então este estudo da relação da intensidade do uso do sistema de controle gerencial e o desempenho apresentado pelas fundações de apoio.

Coelho (2012) aponta que é indispensável às entidades sem fins lucrativos apresentarem resultados positivos, pois para continuidade de uma organização são necessários reinvestimentos aliado a uma gestão administrativa eficaz. Nesse sentido o sistema de controle gerencial, pode contribuir para melhoria das atividades de gerenciamento.

### **2.3 Sistema de Controle Gerencial**

O controle pode ser entendido como um processo que permite acompanhar as atividades desenvolvidas em uma organização avaliando sua conformidade com os objetivos e metas planejados. O controle gerencial é uma das atividades de planejamento e controle desenvolvidas pelas empresas e, funciona como o mecanismo utilizado pelos executivos para estimular e influenciar os membros da organização a executarem suas tarefas em conformidade com as direções pretendidas (Anthony & Govindarajan, 2006, Canan, 2003; Flamholtz, 1996).

Considerado como uma atividade fundamental, o controle gerencial permite aos gestores avaliar se o consumo dos recursos obtidos está sendo realizado de maneira satisfatória quanto ao atendimento dos objetivos previamente estabelecidos no planejamento (Otley, 1994). Anthony & Govindarajan (2006) consideram o controle gerencial, conforme a figura 1.



**Figura 1** – Relações gerais entre as funções de planejamento e controle  
**Fonte:** Anthony & Govindarajan (2006).

Nesse sentido, o controle gerencial situa-se entre a formulação de estratégias e o controle de tarefas. Na formulação estratégica definem-se os objetivos e o futuro da organização concentrando-se no longo prazo enquanto o controle de tarefas volta-se para atividades operacionais de curto prazo, sendo o sistema de controle gerencial o responsável por fazer a integração destes dois, de modo a implementar a estratégia e possibilitar à organização atingir os objetivos e metas estabelecidos. Faz-se necessária essa separação para compreender os limites de abrangência do controle gerencial e dos demais tipos de controles existentes nas organizações (Anthony & Govindarajan, 2006).

O sistema de controle gerencial abrange as técnicas destinadas a unir as informações, com o objetivo de planejar, controlar e motivar o comportamento dos colaboradores, avaliando o desempenho para a tomada de decisão (Horngren, Sunden & Stratton, 2004). Ferreira & Otley (2009) caracterizam o SCG como um conjunto de técnicas de controles gerenciais aplicadas conjuntamente. Chenhall (2003) explica que o sistema de contabilidade gerencial aliado a outros controles, por exemplo: controle de pessoal, forma o SCG que é um conceito mais amplo. Destaca-se que os “outros controles” citados pelo autor envolvem somente controles que possuem a finalidade de atender os objetivos e planos gerenciais. Assim, se as organizações possuem controles gerenciais úteis é provável que informações destinadas à tomada de decisão serão mais satisfatórias contribuindo para tomadas de decisões melhores subsidiadas (Chenhall, 2003).

Se as organizações possuem uma estrutura de SCG e estes são úteis, é provável que proporcionem informações satisfatórias aos indivíduos possibilitando tomada de decisões melhores subsidiadas. O conjunto de técnicas utilizadas conjuntamente no desenho (*design*) do

SCG tem por finalidade planejamento, controle, avaliação de desempenho e fornecimento de informações úteis para auxiliar na tomada de decisão (Chenhall, 2003). É particular de cada empresa, o estabelecimento de sua estrutura organizacional definindo assim o relacionamento entre os diversos níveis operacionais e de gerência existentes, delimitando a autoridade e responsabilidade de cada nível, todavia, para o bom funcionamento dessa estrutura é necessário um sistema de controle (Anthony & Govindarajan, 2006).

O SCG possibilita aos gestores duas funções básicas: o controle estratégico e o controle gerencial. O controle estratégico volta-se principalmente para o ambiente externo ao qual a organização está inserida, avaliando o posicionamento estratégico e seu potencial competitivo, enquanto que o controle gerencial concentra esforços na gestão dos recursos internos para cumprimento dos objetivos traçados (Alves, 2010). Assim, a estruturação de um SCG combina controles e informações de caráter financeiro e não financeiro tendo como foco a execução da estratégia (controle estratégico) uma vez que é por meio dela que se percorre o caminho em direção aos objetivos e missão da organização (Anthony & Govindarajan, 2006).

O sistema de controle gerencial inclui procedimentos e mecanismos formais e informais, com o objetivo de garantir que os membros da organização estejam se comportando em sintonia com as estratégias da empresa (Barney & Hesterly, 2011). Os controles gerenciais formais envolvem as práticas formalmente definidas, como o orçamento e os relatórios, documentos estes que são úteis para a administração informar-se a respeito das ações e decisões tomadas pelas pessoas nos demais níveis da organização. Enquanto que os controles informais incluem a cultura da empresa e outros aspectos que acontecem voluntariamente sem declarações formais (Barney & Hesterly, 2011; Davila, 2005).

Conforme as organizações crescem e se tornam mais complexas é fundamental que formalizem os controles gerenciais, uma vez que a ausência dessa formalização reflete em dificuldades na gestão, sendo considerado normal que empresas em fases iniciais apresentem mais controles informais e o tamanho seja um impulsionador da formalização dos processos de controle gerencial (Dávila, 2005).

Para sintetizar os principais objetivos de um sistema de controle gerencial apresentados por renomados autores, apresenta-se o quadro 2.

**Quadro 2** – Objetivos de um sistema de controle gerencial

<b>Horngren, Sunden e Stratton (2004)</b>	<b>Anthony e Govindarajan (2006)</b>
1) Comunicar claramente os objetivos da organização;	5) Planejar o que a organização deve fazer;



2) Assegurar que os gestores e os colaboradores atendam as ações necessárias para alcançar os objetivos organizacionais;	6) Coordenar as atividades de varias partes da organização;
3) Comunicar os resultados das ações de toda a organização;	7) Comunicações informações;
4) assegurar que os gestores possam se adaptar às mudanças no ambiente;	8) Avaliar informações;
	9) decidir se deve ser tomada uma decisão ou que decisão tomar;
	10) Influenciar as pessoas para que seu comportamento seja compatível com os objetivos da organização.

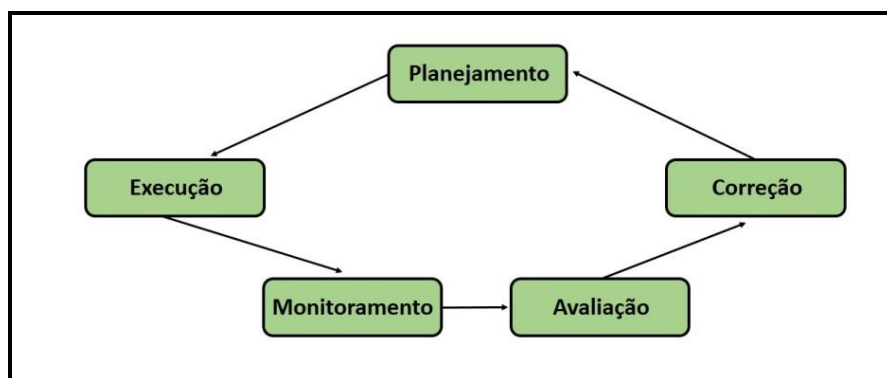
**Fonte:** Adaptado de Horngren, Sunden & Stratton (2004); Anthony e Govindarajan (2006).

Um sistema de controle gerencial deve auxiliar os gestores em todos os momentos, fornecendo informações do passado, presente e fazendo previsões de cenários futuros, possibilitando aos gestores avaliar constantemente se as estratégias traçadas (planejamento) estão sendo desempenhadas pelos colaboradores (Anthony & Govindarajan, 2006). A essência do sistema de controle gerencial está em fazer com que os sistemas de controle (formais ou informais) governem os comportamentos dos colaboradores, conduzindo-os ao cumprimento da missão da organização (Flamholtz, 1996).

Gerentes comerciais, de *marketing*, diretores de recursos humanos e presidentes das organizações assim como tantos outros profissionais que atuam em posições de gerenciamento necessitam planejar operações, avaliar subordinados, tomar decisões entre outras funções, as quais são subsidiadas por informações contábeis, algumas vezes encontradas nos demonstrativos financeiros. Todavia, estes informes não possuem detalhamento suficiente para auxiliar na tomada de decisões. Neste aspecto, os gerentes dos negócios, precisam de informações preparadas especificamente para o “gerenciamento” (Jiambalvo, 2009). As informações para tomada de decisões gerenciais têm evoluído de informativos financeiros para um escopo mais amplo e complexo envolvendo informações externas tais como do mercado, dos clientes, dos fornecedores, da concorrência e informações não financeiras relacionadas aos fatores internos de produtividade, de recurso humano, previsões, entre outras (Chenhall, 2003).

O sistema de controle gerencial é composto de métodos e instrumentos utilizados pela organização para que seus objetivos sejam alcançados e, quando ela está nesse caminho, entende-se que o sistema está *sob controle*, caso contrário, considera-se que o sistema está *fora de controle*. Para o processo de controle fazer sentido, a empresa deve ter conhecimento e habilidades para corrigir as situações que identifica como fora do controle, ou o controle não serve a nenhum propósito, porque não pode corrigir as situações fora do controle (Atkinson,

Banker, Kaplan & Young, 2008). O processo de manter uma empresa sob controle envolve cinco passos, conforme demonstrado na Figura 2.



**Figura 2** – O ciclo do controle

**Fonte:** Atkinson, Banker, Kaplan & Young, (2008).

Observa-se na figura 2 que os passos sugeridos pelos autores, para manter uma organização na condição ‘sob controle’ são 1) **planejar**: etapa em que se estabelecem os objetivos primários e secundários da organização e identifica os processos que os completam; 2) **executar**: que é a implementação do planejamento estabelecido; 3) **monitorar**: que trata-se da mensuração do nível atual de desempenho do sistema; 4) **avaliar**: é a comparação do nível atual de desempenho do sistema identificando as variações entre os objetivos do sistema e o desempenho efetivo assim como decidir sobre ações corretivas; 5) **corrigir**: que consiste na realização de qualquer ação corretiva necessária para que o sistema permaneça sob controle (Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 2008).

A definição dos controles deve ser realizada com cuidado visando atingir um grau equilibrado de controle, de modo a não deixar ‘presos’ nem ‘soltos’ demais os colaboradores, todavia deve focar nos objetivos institucionais. Os controles devem permitir a descentralização das operações diárias e ao mesmo tempo assegurar que as atividades serão desempenhadas com a qualidade desejada. É notável a utilização de orçamentos, de medidas de avaliação de desempenho e planos de incentivo ou compensação para controlar os colaboradores, todavia não é apenas isso que caracteriza um sistema de controle gerencial, podendo este último ser considerado um conjunto de procedimentos e técnicas planejados para aumentar as possibilidades e probabilidades do recurso humano se comportar em congruência aos objetivos da organização (Flamholtz, 1996).

O sistema de controle gerencial pode ser analisado sob duas dimensões: *design* e uso (Ferreira & Otley, 2009), consideradas as duas faces de uma mesma moeda e muitas vezes o estudo isolado de apenas uma dessas dimensões pode resultar em limitações dos controles

gerenciais (Alves, 2010). O *design* também chamado de desenho, refere-se a estrutura do sistema de controle gerencial, abrangendo os elementos, subsistemas ou artefatos que o compõe, e o uso trata-se da maneira como a entidade usa os controles gerenciais e para quais finalidades (Alves, 2010; Ferreira & Otley, 2009). Nesta pesquisa serão utilizadas as duas dimensões.

Malmi & Brown (2008) apresentam uma tipologia para a abordagem dos SCG como um pacote, a fim de contribuir com estudos empíricos sobre esse fenômeno. Essa tipologia foi desenvolvida pela análise e síntese de cerca de quatro décadas de pesquisas sobre SCG, contendo cinco tipos de controle: planejamento, cibernético, remuneração e recompensa, administrativo e cultural.

Os controles culturais e de planejamento estão relacionados à função de planejamento, pois dizem respeito às decisões sobre objetivos e recursos necessários para realizá-los. Já os controles administrativos estão relacionados à função de organização ao tratarem das decisões sobre a divisão de autoridade, responsabilidades e recursos necessários para a realização dos objetivos. Os controles cibernéticos e os controles de remuneração e recompensa estão diretamente relacionados à função de controle ao tratarem das decisões para assegurar a realização dos objetivos. Isso ressalta a relevância de compreender melhor os aspectos de configuração e uso do pacote de SCG, uma vez que exercem papel fundamental no processo administrativo das organizações.

A proposta de Malmi & Brown (2008) abrange um pacote completo de elementos que compõem a estrutura de um SCG. Pesquisaram outros estudos que tivessem utilizado esse modelo para pesquisas relacionadas ao uso e *design* do SCG e, em sua maioria, os autores optaram pela exclusão de algum ou alguns dos controles. Considerando isso, optou-se pela não utilização desse modelo na pesquisa tendo em vista as dificuldades de mensuração, principalmente dos controles cibernéticos e culturais.

Flamholtz (1996) apresenta um modelo de sistema de controle gerencial, em que sua estrutura é composta por cinco processos básicos ou subsistemas: **(1) planejamento** a empresa define seus (1.1) objetivos e (1.2) metas; **(2) operações**: caracterizadas pelas ações desempenhadas pela empresa; **(3) sistema de medição**, utilizado para mensurar os resultados obtidos envolvendo o (3.1) sistema de contabilidade e/ou (3.2) sistema de informação; **(4) sistema de feedback** utilizado para gerar informações a respeito das operações e seus resultados e, **(5) avaliação e recompensa**, em que (5.1) avalia o desempenho e (5.2) atribui recompensas conforme o cumprimento dos objetivos detectados na avaliação do desempenho.

O subsistema planejamento é uma forma de controle *ex ante*, que envolve planejamento estratégico e operacional, representando os objetivos, metas e ações pretendidas pela organização. A diferença entre ambos está no horizonte de tempo ao qual se referem. Enquanto o planejamento operacional está relacionado a um horizonte de curto prazo, o planejamento estratégico está relacionado a um horizonte de médio e longo prazo. É importante destacar que o planejamento deve abranger as áreas funcionais da organização, definir padrões para as metas e esclarecendo o nível de esforço esperado do recurso humano (Flamholtz, 1996; Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 2008; Malmi & Brown, 2008).

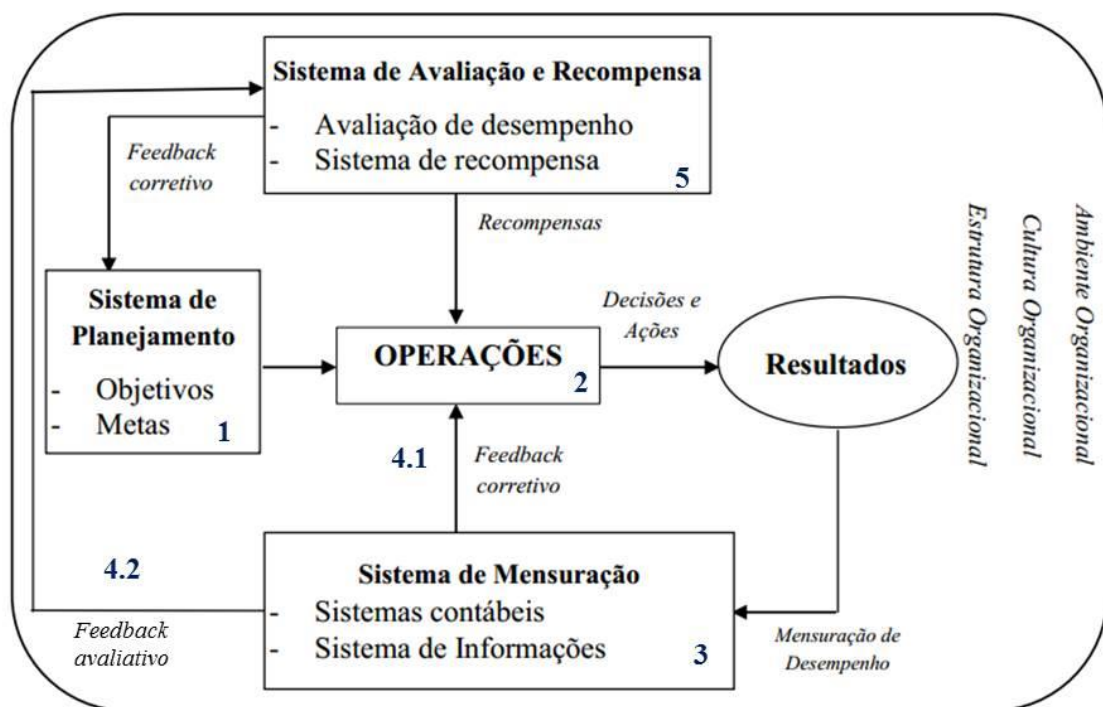
O subsistema operacional abrange os controles utilizados para acompanhamento do curso normal de atividades e funções desenvolvidas diariamente na organização, englobando equipes, departamentos, divisões ou até mesmo a empresa como um todo (Flamholtz, 1996; Malmi & Brown, 2008).

O subsistema de mensuração refere-se à atribuição de números ou valores que representam o comportamento e o desempenho organizacional, incluindo o sistema de contabilidade e sistema de informações visto que fornecem as informações relacionadas a medidas financeiras e não financeiras necessárias ao gerenciamento (Flamholtz 1996; Ferreira & Otley, 2009).

O subsistema de *feedback* divide-se em corretiva e de avaliação. As informações corretivas apresentam o que a empresa pode corrigir ou adaptar nos processos e ações desenvolvidas, possibilitando o aprendizado a partir da própria experiência (Ferreira & Otley, 2009), enquanto que as informações de avaliação abrangem a conformidade que o sistema esta sendo executado e se está funcionando bem (Flamholtz, 1996).

Quanto ao subsistema de avaliação e recompensa, o primeiro envolve a avaliação de desempenho de caráter financeiro e não financeiro (Anthony & Govindarajan, 2006; Ferreira & Otley, 2009) podendo ser individual, de grupo ou da organização como um todo e, normalmente são utilizados artefatos como orçamentos e custo padrão com a finalidade de determinar as recompensas (Flamholtz, 1996). Já o sistema de recompensa tem por finalidade recompensar os colaboradores pelo alcance das metas, funcionando como motivador para as pessoas agirem em congruência com os objetivos organizacionais e reduzir a possibilidade de desempenho negativo (Flamholtz, 1996, Ferreira & Otley, 2009).

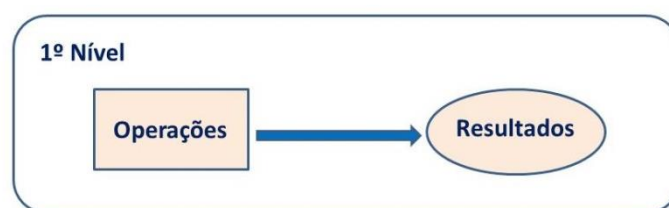
Apresenta-se o modelo de sistema de controle gerencial proposto por Flamholtz (1996), na Figura 3.



**Figura 3** – Subsistemas do sistema de controle gerencial  
**Fonte:** Flamholtz (1996).

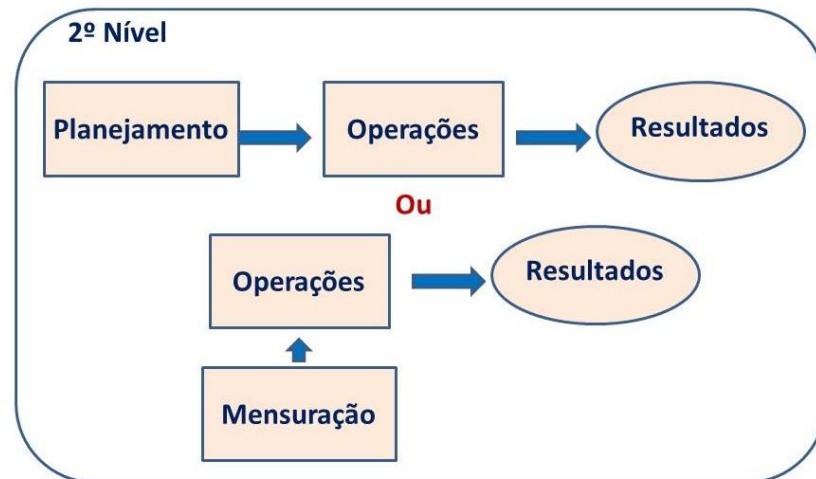
Pode-se observar na figura 3 que todos os subsistemas estão relacionados aos demais, evidenciando o entendimento do SCG como um pacote. Para que o SCG funcione plenamente é necessário estar presente todos os elementos conforme apresentado. Todavia, é possível encontrar nas organizações, outras configurações diferentes contendo apenas alguns dos subsistemas. A consequência dessas configurações diferenciadas dos elementos do sistema é que a ausência de algum dos elementos impacta na ocorrência de diferentes níveis de controle (Flamholtz, 1996).

O primeiro nível do controle é comum de ser encontrado sendo mais característico em pequenas empresas, possuindo apenas o subsistema operacional com decisões e ações que geram resultados, conforme apresentado na Figura 4 (Flamholtz, 1996).



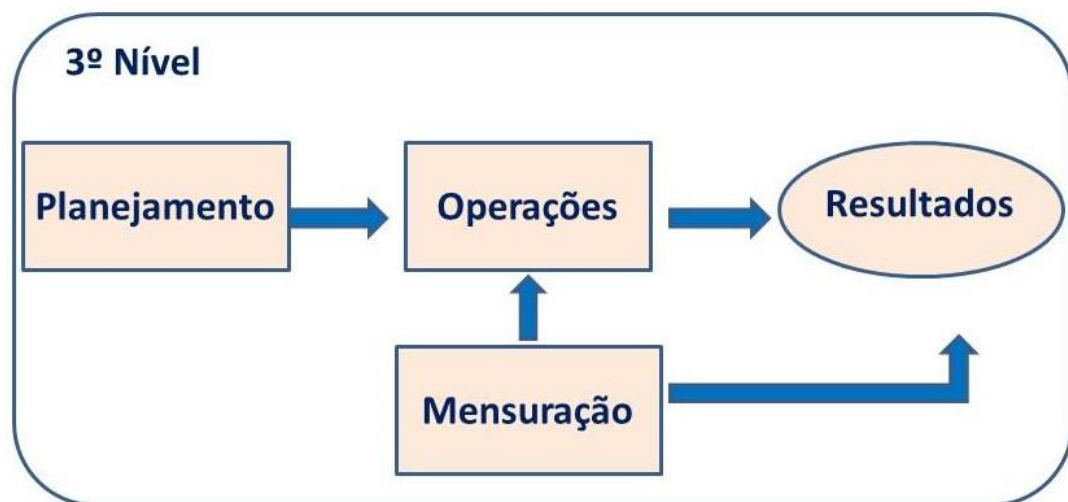
**Figura 4** – 1º Nível do Sistema de Controle  
**Fonte:** Flamholtz (1996).

O segundo nível é composto pelas operações e mais um subsistema, podendo ser planejamento e operações, e os resultados gerados por essas ações, operações, resultados e mensuração, conforme apresentado na Figura 5 (Flamholtz, 1996).



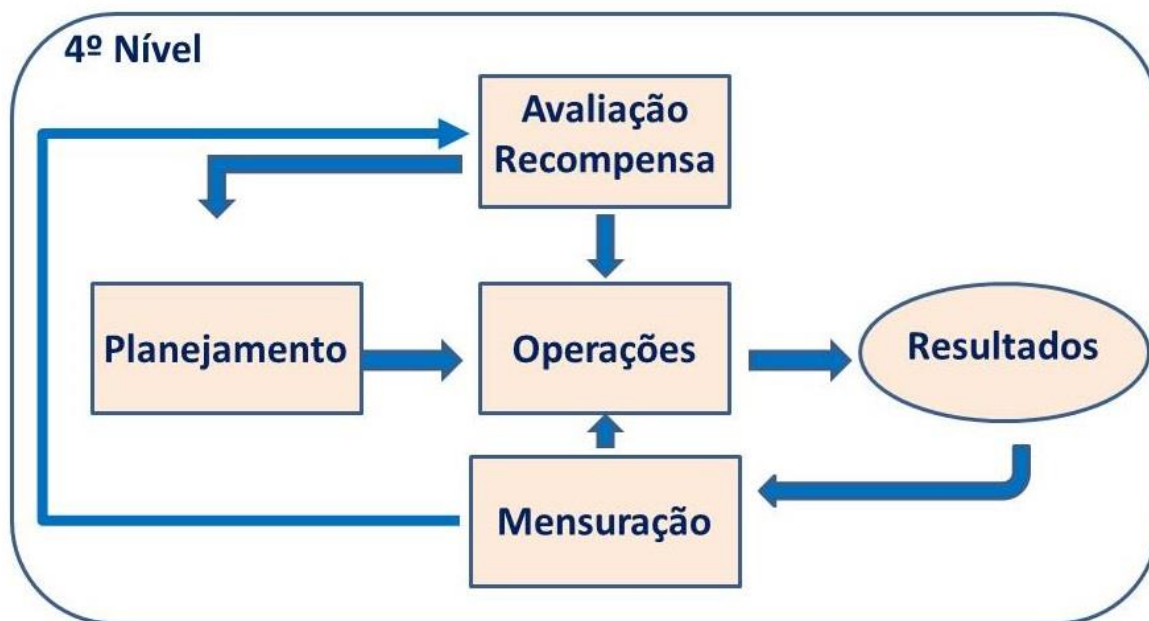
**Figura 5** – 2º Nível do Sistema de Controle  
**Fonte:** Flamholtz (1996).

O terceiro nível é composto por três dos elementos do SCG, sendo o planejamento, o operacional, os resultados ocasionados e a mensuração, conforme apresentado na Figura 6 (Flamholtz, 1996).



**Figura 6** – 3º Nível do Sistema de Controle  
**Fonte:** Flamholtz (1996).

No quarto nível, todos os elementos do SCG são presentes, conforme apresenta a Figura 7 (Flamholtz, 1996).



**Figura 7** – 4º Nível do Sistema de Controle  
**Fonte:** Flamholtz (1996).

Essas configurações diferenciadas apresentam efeitos e defeitos que também podem ser útil para avaliação do desenho e uso do sistema de controle (Flamholtz, 1996).

Em OTS o controle gerencial se caracteriza como fator de estratégia, visto que os recursos são escassos, o que requer boa gestão dos mesmos. Além de que quanto maior uma organização, maior a necessidade de controles gerenciais em pleno funcionamento, na tentativa de garantir a manutenção das atividades, salvaguardar o patrimônio e o bom desempenho (Lima & Freitag, 2014). Reprise-se aqui que ainda são incipientes as pesquisas relacionas a práticas de controle gerencial ou contabilidade gerencial em fundações de apoio ou entidades sem fins lucrativos.

Mário, Alves, Carmo, Silva & Jupetipe (2013) realizaram um *survey* a respeito da utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em 41 Organizações não Governamentais (ONGs) estabelecidas no Estado de Minas Gerais e os achados apresentaram que, de modo geral, as entidades respondentes possuem entendimento quanto ao planejamento estratégico, orçamentos e sistemas de custeio e a maioria faz a divulgação da missão da entidade, todavia, perceberam também que a característica mais presente na amostra é a de utilização da contabilidade apenas para fins fiscais devido a exigência de prestação de contas, já que apesar de responderem obter conhecimento a respeito dos artefatos apresentados no questionário, na pratica esses instrumentos são pouco utilizados.

Espejo, Portulhak & Martins (2015) pesquisaram a respeito das práticas de controle gerencial utilizadas pelos hospitais universitários federais no Brasil, enquanto organizações sem fins lucrativos e, posteriormente, classificaram as práticas conforme os estágios de desenvolvimento do controle gerencial proposto por Frezatti (2005; 2006; 2007). Com uma amostra de 28,9%, os achados indicaram que três hospitais de grande porte e um de médio porte foram classificados nos estágios 4 e 5, validando o pressuposto de que as organizações de maior porte possuem aderência maior às práticas de controle gerencial.

A correta estruturação e uso do SCG são essenciais para que as organizações possam tomar decisões baseadas em informações que oferecem os subsídios necessários se tornando uma vantagem competitiva para a entidade, contribuindo para obtenção de melhor desempenho (Barney & Hesterly, 2011). Nesse contexto, é crescente o interesse em investigar a relação entre o uso do SCG e o desempenho organizacional (Bisbe & Otley, 2004).

## **2.4 Relação do Sistema de Controle Gerencial e o Desempenho Organizacional**

Para mensuração do desempenho são utilizadas medidas financeiras e não financeiras que podem ser aplicadas aos diversos níveis de uma organização, permitindo avaliar quanto dos objetivos foram satisfeitos e quanto do planejamento foi cumprido (Ferreira & Otley, 2009). Medidas de desempenho relacionadas com lucratividade não são relevantes em organizações destinadas ao empreendedorismo social, considerando a diferença de suas missões em relação a empresas pertencentes ao empreendedorismo comercial. Dadas as diferenças entre as entidades sem fins lucrativos e as empresas que visam lucros, as medidas de desempenho se tornam menos padronizadas e mais complexas para conseguir mensurar o valor social dos produtos e serviços oferecidos pelas OTS (Certo & Miller, 2008).

Os critérios de medição e avaliação de desempenho em organizações destinadas a causas sociais são fundamentais considerando que estas entidades possuem inúmeros financiadores e apoiadores interessados em conhecer os resultados obtidos no desenvolvimento de suas atividades (Bagnoli & Megali, 2011; Certo & Miller, 2008). Considerando as particularidades dessas organizações Bagnoli & Megali (2011) propõem que a medição de desempenho deve abranger: 1) resultados econômicos financeiros baseados nos demonstrativos contábeis divulgados, para que se conheça a realidade financeira e econômica, que mesmo não sendo a principal finalidade, são relevantes para permitir a continuidade ou não; 2) resultados sociais baseados no quanto da missão e dos objetivos sociais foram atingidos, e principalmente se tem conseguido responder sua finalidade e, 3) a legitimidade representados pela coerência



institucional e cumprimento dos instrumentos legais que regulamentam o setor (Bagnoli & Megali, 2011).

Conforme citado anteriormente, as fundações de apoio desenvolvem atividades de gerenciamento de recursos públicos, devendo assim observar as legislações pertinentes e estão sujeitas a fiscalização do Ministério público (Campos, Olher & Costa, 2015). Nesse sentido a prestação de contas consiste em uma das atividades principais também, visto que administrar recurso público envolve informar à sociedade e aos financiadores a respeito de como o recurso público foi utilizado, evidenciando transparência e confiança (Gonçalves & Quintana, 2011).

São inúmeras as instituições privadas que atuam no terceiro setor brasileiro, adicionando-se à estas os financiadores, apoiadores e voluntários nacionais, internacionais, governamentais ou não (Albuquerque, 2006). Esses apoiadores, financiadores e voluntários demandam atuação qualificada na prestação dos serviços aos usuários de forma a garantir a melhor qualidade possível. Muitas vezes os recursos são escassos e não regulares para atender a esta demanda, sendo, portanto, imprescindível a utilização de controles gerenciais e uma contabilidade que reflitam a realidade e auxiliem a tomada de decisão e gestão dos recursos (Lima & Freitag, 2014).

Flamholtz (1996) ao apresentar um modelo de estrutura de SCG e classificar diferentes configurações com os elementos criando níveis de controle enfatiza que a ausência de algum destes subsistemas pode ocasionar problemas tais como geração de informações incompletas, devido a não existência de controles em todas as áreas da organização. Assim a estrutura e o uso adequados do SCG completo, envolvendo todos os subsistemas propostos no modelo é fundamental para a geração de informações que dão suporte à tomada decisão, proporcionando melhorias no desempenho da organização. A implementação de SCG disponibiliza ferramentas de planejamento, orçamento, análise, medição e avaliação de informações necessárias aos gestores no processo de gestão, representando assim papel relevante no desempenho das organizações (Dávila & Foster, 2005; Duréndez, Ruíz-Palomo, Garcia-Pérez-de-Lema & Diéguez-Soto, 2016).

Dávila (2000) testou o efeito do sistema de controle gerencial sobre o desempenho de projetos de desenvolvimento de novos produtos, obtendo como resultado a indicação da relevância do sistema de controle gerencial, visto que sua utilização pelos gestores para obtenção de informações para a tomada de decisão reduz a incerteza, estando significativamente relacionadas com o desempenho dos projetos.

Bisbe & Otley (2004) investigaram a relação da utilização dos sistemas formais de controle gerencial e a inovação de produtos com enfoque nos diferentes estilos de uso do SCG

e as Alavancas de Simons, considerando o desempenho como uma relação indireta ocasionada pela inovação de produtos. A coleta de dados foi por meio de questionário enviado para 120 empresas desenvolvidas com sede na Espanha. Após as análises de dados, pôde-se obter evidências de que houve variação no desempenho do produto como resultado da variação dos níveis de inovação e uso do SCG formal. Assim a relação entre inovação e desempenho de produto é mais intensa quando considerado o SCG como variável moderadora.

Duréndez, Ruíz-Palomo, Garcia-Pérez-de-Lema & Diéguez-Soto (2016) investigaram o grau de utilização do SCG em empresas familiares e sua relação com o desempenho, por meio de entrevistas pessoais com 900 gerentes de pequenas empresas espanholas, familiares e não familiares para identificar diferenças entre elas. Após separar a amostra nessas duas categorias (familiares ou não), em ambas foram evidenciadas relação positiva e significativa entre o uso do MCS e o desempenho, apesar das empresas familiares utilizarem o SCG em menor grau quando comparados a outra categoria.

### 3 METODOLOGIA

Para a realização de uma investigação científica capaz de responder as questões, hipóteses e proposições, é necessário planejar essa investigação. Esse planejamento deve ser baseado na questão de pesquisa; considerar as atividades a serem realizadas e o tempo necessário; orientar fontes e tipos de informações e, estruturar os procedimentos a serem executados em cada etapa da pesquisa (Cooper & Schindler, 2003). Com base nisso, apresenta-se no quadro abaixo o planejamento desta pesquisa.

**Quadro 3.** Planejamento da Pesquisa

<b>Categoria</b>	<b>Classificação</b>	<b>Autores</b>
Quanto ao objetivo	Pesquisa Descritiva	Cooper & Schindler (2003).
Abordagem com relação ao problema	Quantitativo	Sampieri, Collado & Lucio (2006); Martins & Theóphilo (2009).
Estratégias de pesquisa	Pesquisa Bibliográfica Levantamento	Martins & Theóphilo (2009); Marconi & Lakatos (2010).
Técnica de coleta de dados	Questionário	Martins & Theóphilo (2009).

**Fonte:** Adaptado de Cooper & Schindler (2003) e Portulhak (2013).

Esta pesquisa se caracteriza como descritiva por objetivar descrever situações, explicar como é e como se manifesta determinado fenômeno, sem influenciar ou interferir no mesmo (Cooper & Schindler, 2003), visto que se pretende verificar a utilização do sistema de controle gerencial e sua relação com o desempenho apresentado pelas Fundações de Apoio, sem interferência nos mesmos.

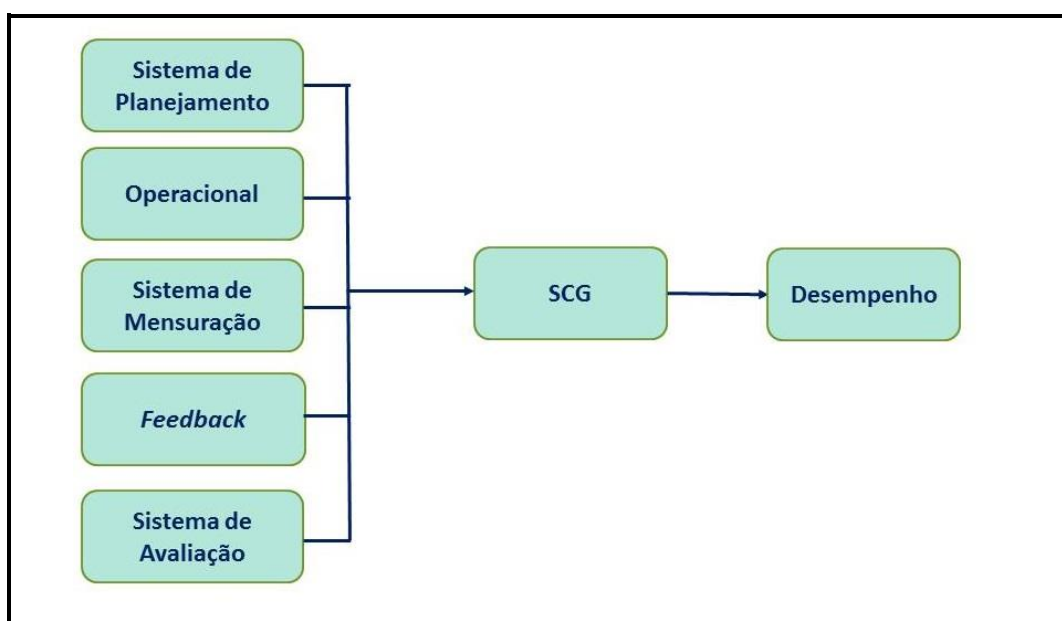
O enfoque da pesquisa quanto ao problema, é quantitativo por confiar na medição numérica e uso da estatística para estabelecer os padrões de comportamento do objeto de estudo (Sampieri, Collado & Lucio, 2006). A avaliação quantitativa tem por objetivo organizar, classificar ou categorizar os dados numéricos coletados, que tratados por meio da utilização de ferramentas estatísticas permitem sua interpretação e análise (Martins & Theóphilo, 2009).

As estratégias de pesquisa utilizadas foram bibliográfica e levantamento. Considerada uma das primeiras etapas de uma investigação, a pesquisa bibliográfica possibilita ao investigador conhecer e analisar o que já foi estudado e publicado anteriormente a respeito do assunto, fornecendo suporte para explicação e discussão do tema. Já a pesquisa do tipo levantamento é caracterizada pela interrogação ou solicitação de informação diretamente aos indivíduos que compõem o grupo objeto de estudo, a cerca do fenômeno que se deseja conhecer (Marconi & Lakatos, 2010; Martins & Theóphilo, 2009).

Para coleta dos dados utilizou-se o questionário, que é um instrumento formado por um conjunto ordenado de perguntas que buscam conhecer, mensurar e avaliar o objeto e as variáveis estudadas, sendo geralmente respondido por escrito e sem a presença do pesquisador (Martins & Theóphilo, 2009).

### 3.1 Desenho da pesquisa

A abordagem do Sistema de Controle Gerencial adotada neste estudo é a de que este funciona como um pacote na organização, composto por vários sistemas ou subsistemas relacionados (Malmi & Brown, 2008). Para compreender e avaliar como esse pacote é utilizado, escolheu-se o modelo proposto por Flamholtz (1996), uma vez que aponta quais os subsistemas básicos devem funcionar em um Sistema de Controle Gerencial para que as organizações aumentem as possibilidades de alcançar seus objetivos. Considerando estes subsistemas básicos, o autor propõe uma classificação destes controles gerenciais em níveis. Com base nesse modelo desenvolveu-se o desenho da pesquisa, conforme apresentado na Figura 08.



**Figura 08** – Desenho de pesquisa

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

As hipóteses de uma pesquisa se caracterizam pela proposição, no sentido de suposição, de respostas ao problema de pesquisa, podendo ser confirmadas ou refutadas quando da análise dos resultados obtidos (Martins & Theóphilo, 2009). Nesse sentido, considerando os

pressupostos de Flamholtz (1996) e Malmi & Brown (2008) que defendem que o SCG é um pacote de vários subsistemas relacionados, adicionado por Dávila (2000), Dávila & Foster (2005), Duréndez, Ruíz-Palomo, Garcia-Pérez-de-Lema & Diégues-Soto (2016) que investigaram a relação de SCG com algum tipo de desempenho das organizações, a hipótese básica desta pesquisa é:

**H1:** A intensidade do uso do sistema de controle gerencial tem relação positiva com o desempenho organizacional, nas fundações de apoio.

Como hipótese secundária, pretende-se investigar se as organizações da amostra possuem diferenças no nível de desempenho estando categorizadas nos diversos níveis do SCG (Flamholtz, 1996):

**H2:** Há diferenças estatisticamente relevantes entre a média do desempenho apresentado pelas fundações de apoio classificadas nos diferentes níveis de controle.

Uma hipótese apresenta um enunciado de quais tipos de relações existem entre as variáveis estudadas (Marconi & Lakatos, 2010). As variáveis são utilizadas como sinônimo para constructo estudado, sendo um símbolo para o qual são atribuídos numerais ou valores baseado nas propriedades da variável (Cooper & Schindler, 2003).

Nesse contexto a variável independente desta pesquisa é o Sistema de Controle Gerencial, representado pelos subsistemas que o compoem e o nível de controle classificado conforme os subsistemas utilizados pelas fundações de apoio. A variável dependente é o desempenho organizacional avaliado na pesquisa.

### **3.2 População e amostra**

A população alvo desta pesquisa será composta pelas Fundações Privadas que desempenham atividades de apoio às instituições federais de ensino superior (IFES) e às instituições científicas e tecnológicas (ICTs) afiliadas ao Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino e de Pesquisa Científica e Tecnológica – CONFIES.

Conforme informações disponibilizadas no site institucional do CONFIES, atualmente (junho de 2017) o universo é composto por 97 (noventa e sete) fundações afiliadas a este conselho, distribuídas entre todas as regiões geográficas do território nacional. Apresenta-se no quadro abaixo as fundações de apoio, que compõem a população.

**Quadro 4.** População da pesquisa

Nº	FUNDAÇÃO	Nº	FUNDAÇÃO	Nº	FUNDAÇÃO
1	BIORIO	34	FAURGS	67	FUNDAÇÃO CEFETMINAS
2	FACC	35	FCMF	68	FUNDAÇÃO MÉDICA
3	FACEPE	36	FCO	69	FUNDAÇÃO PAQTCPB
4	FACTI	37	FCPC	70	FUNDAÇÃO RENATO AZEREDO
5	FACTO	38	FCT/JF	71	FUNDACTE
6	FADE	39	FDTE	72	FUNDAEPE
7	FADENOR	40	FEC	73	FUNDAHC
8	FADEPE/JF	41	FEENG	74	FUNDAPE
9	FADESP	42	FEESC	75	FUNDECC
10	FADEX	43	FEOP	76	FUNDEP
11	FADUC	44	FEPese	77	FUNDEP-RP
12	FADURPE	45	FEPMVZ	78	FUNDEPES
13	FAEPE	46	FEST	79	FUNDETEC
14	FAEPU	47	FGD	80	FUNDUNESP
15	FAHERG	48	FHU	81	FUNETEC
16	FAHUCAM	49	FINATEC	82	FUNJAB
17	COPPETEC	50	FIOTEC	83	FUNPAR
18	FAI.UFSCAR	51	FIPT	84	FUNPEA
19	FAIFSUL	52	FJA	85	FUNPEC
20	FAP UNIFESP	53	FJM	86	FUNRIO
21	FAPEC	54	FLE	87	FUNSER
22	FAPED	55	FRF	88	FUNTEF
23	FAPEPE	56	FSADU	89	FUPAI
24	FAPES	57	FSB	90	FURJ
25	FAPESE	58	FUJB	91	GORCEIX
26	FAPEU	59	FUNAPE	92	IMEPEN
27	FAPEX	60	FUNARBE	93	IPEAD
28	FAPTO	61	FUNCAMP	94	MURAKI
29	FATEC	62	FUNCATE	95	TROMPOWSKY
30	FAU	63	FUNCEMA	96	UNISELVA
31	FAU PR	64	FUNCERN	97	UNISOL
32	FAUF	65	FUNDAÇÃO ADM		
33	FAURG	66	FUNDAÇÃO ASTEF		

**Fonte:** Adaptado de CONFIES (2017).

O instrumento de coleta de dados foi disponibilizado a todas as fundações identificadas no quadro acima, direcionado ao gestor principal ou equivalente por ele autorizado. Assim, a amostra utilizada nesta pesquisa é caracterizada como não probabilística e por conveniência, considerando e atuando sobre todos os retornos efetivados, constituída por 22 (vinte e duas) fundações de apoio.

Da população composta por 97 (noventa e sete) fundações de apoio, obteve-se retorno de 31 (trinta e um) questionários, os quais foram analisados a fim de verificar se poderiam ser consideradas como casos válidos para a realização dos testes. Nessa verificação, constatou-se a necessidade de exclusão de 9 (nove) casos. Os respondentes de número 3 (três) e 18 (dezoito) são gestores da mesma fundação de apoio, e ambos responderam o questionário por completo, entretanto, optou-se por deixar na amostra apenas a resposta do diretor executivo (respondente 18), por considerar a hierarquia dos cargos. O respondente número 30 informou nos dados relacionados ao perfil da fundação, que não atua mais como fundação de apoio, diante disso, optou-se pela sua retirada da amostra por não atender o requisito da população alvo. Os demais casos (respondentes número 1, 5, 10, 11, 12, 14 e 22) foram retirados da amostra devido à ausência de respostas nas variáveis que contribuem para a medição dos construtos. Os respondentes de número 19 e 31 não responderam algumas das questões relacionadas ao perfil da fundação e ao perfil do gestor, entretanto, optou-se por deixá-los na amostra por dois motivos, primeiro pela possibilidade de identificação de quais fundações se referem e, segundo por considerar que os dados ausentes não prejudicam os testes estatísticos realizados. Assim, a amostra deste estudo é de 22 fundações apoio, representando 23% da população.

Dos 22 casos válidos da amostra, foram obtidas respostas de fundações estabelecidas em 10 estados de um total de 26 estados brasileiros. O estado de Minas Gerais se destaca representando 22,7% da amostra, seguido pelos estados do Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro e Paraná com 13,6% cada um, Ceará e São Paulo com 9,1% cada e dos demais estados (Bahia, Tocantins, Santa Catarina e Espírito Santo) possui 1 caso cada um na amostra, conforme tabela abaixo.

**Tabela 1:** Respondentes por Estado

<b>ESTADO</b>	<b>FREQUENCIA</b>	<b>%</b>	<b>% ACUMULADO</b>
Minas Gerais	5	22,7%	22,7%
Rio Grande do Sul	3	13,6%	36,4%
Rio de Janeiro	3	13,6%	50,0%
Paraná	3	13,6%	63,6%
Ceará	2	9,1%	72,7%
São Paulo	2	9,1%	81,8%
Bahia	1	4,5%	86,4%
Tocantins	1	4,5%	90,9%
Santa Catarina	1	4,5%	95,5%
Espírito Santo	1	4,5%	100,0%
<b>Total</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Também foi analisada a distribuição da amostra conforme as regiões geográficas do Brasil, que são: norte, nordeste, centro oeste, sudeste e sul e comparou-se a distribuição das fundações afiliadas ao CONFIES por região.

**Tabela 2:** Fundações afiliadas e amostra segregada por região

REGIAO	AFILIADAS	%	AMOSTRA	%
Sudeste	48	49%	11	50,0%
Sul	19	20%	7	31,8%
Nordeste	18	19%	3	13,6%
Centro oeste	6	6%	0	0%
Norte	6	6%	1	4,5%
<b>Total</b>	<b>97</b>	<b>100%</b>	<b>22</b>	<b>100,0%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Pode-se observar na tabela acima que somente a região centro oeste ficou de fora da amostra, devido ausência de dados. A região sudeste representou 50% da amostra, seguido pela região sul com 31,8%, nordeste com 13,6% e norte com apenas 1 caso na amostra. A maior concentração de respostas na região sudeste pode ser explicada por ser a região que mais possui fundações de apoio em operação. Analisando o total da amostra e isoladamente cada região, em nenhuma situação foi obtido resultado estatístico significativo que permitisse fazer inferências a respeito de toda a região ou da amostra, assim, os resultados e conclusões desta pesquisa são aplicáveis somente aos casos pertencentes à amostra.

### 3.3 Conhecendo o ambiente de pesquisa

O ambiente investigado é considerado desconhecido pelo pesquisador, por não ter contato profissional com organizações sem fins lucrativos e fundações de apoio. Diante disso, optou-se por fazer um estudo prévio desse contexto organizacional, com o objetivo de compreender seu funcionamento, estrutura organizacional e, como ocorre o desenvolvimento de atividades e processos. A finalidade principal desta etapa é verificar a configuração do sistema de controle gerencial utilizado, de modo que seja possível identificar a utilização dos cinco subsistemas que compõem o pacote de SCG proposto por Flamholtz (1996). Entende-se que essa averiguação inicial se faz necessária para dar suporte a etapa seguinte da pesquisa que consiste na elaboração do instrumento de pesquisa da etapa quantitativa.

Esse estudo prévio foi realizado a Fundação de Apoio da Universidade Federal do Paraná – FUNPAR, estabelecida na cidade de Curitiba/PR, escolhida intencionalmente dada sua representatividade no segmento que atua em nível nacional e por conveniência de acesso



aos dados. Inicialmente foram realizadas duas entrevistas. A primeira direcionada ao superintendente da organização por ser a pessoa de maior representatividade da fundação e por possuir o entendimento global do funcionamento da organização. A segunda foi direcionada conforme recomendação do superintendente, para o gerente administrativo e de controle por possuir pleno conhecimento dos processos operacionais e controles desenvolvidos.

Elaborou-se um roteiro semiestruturado de entrevista dividido em dois blocos, o primeiro contendo dados do perfil do respondente e o segundo contendo os questionamentos a respeito da estruturação e uso do sistema de controle gerencial. As entrevistas foram realizadas em dezembro de 2016 e janeiro de 2017, as quais foram gravadas com autorização dos entrevistados e transcritas para análise, que consistiu na simples análise textual para identificação de informações que ajudaram a orientar a elaboração e adaptação do instrumento de coleta de dados.

Quanto à estruturação do sistema de controle gerencial, a partir das entrevistas foi possível identificar que a Funpar possui em sua configuração todos os elementos sugeridos por Flamholtz (1996). A fundação elaborou em 2014 o primeiro planejamento estratégico contendo metas e objetivos que abrange o período 2014 a 2018. Para atender os planos traçados no planejamento estratégico foi necessário reestruturar o operacional e estabelecer novas rotinas e processos. Para auxiliar nessa tarefa, contrataram uma consultoria que auxiliou no levantamento dos dados necessários para elaborar os planos para execução do planejamento estratégico.

Um dos grandes desafios proposto no planejamento estratégico foi a criação do departamento de controladoria para a fundação, que até então não possuía. Para organizar esse departamento foi contratada nova consultoria em 2015 que orientou no mapeamento dos processos operacionais. Foi realizado o mapeamento e redesenhados os processos operacionais de modo que possam atender a nova demanda de informações.

Para melhorar a comunicação de todos os setores da fundação, fizeram a aquisição de *software* de gestão empresarial (ERP) com todos os módulos interligados. A implantação ocorreu durante o exercício de 2016, e sua utilização foi conjunta com o software já utilizado anteriormente e a partir de 2017 passou-se a utilizar apenas o ERP, por já estar em estágio de pleno funcionamento.

Para avaliação dos resultados obtidos, a controladoria estruturou um relatório de avaliação global, em que cada área da fundação alimenta com informações de sua responsabilidade. A controladoria faz a conferência e a junção dos informes de todas as áreas, sintetizando em relatório único que é apresentado para a diretoria, para análise, avaliação e revisão de processos ou planos caso seja necessário.

Os entrevistados relataram que a fundação ainda não possuía, mas está em fase de desenvolvimento, são os medidores de desempenho setorial. Atualmente o que está em funcionamento são os indicadores globais de desempenho, onde apuram o resultado global, total de projetos, andamento, etc. Ainda não há medidores por projeto e por setor.

Essas informações obtidas dos entrevistados permitiram compreender que mesmo não tendo finalidade lucrativa, as fundações possuem e/ou podem possuir uma estrutura consistente de sistema de controle gerencial. Com isso, foi possível confirmar a escolha do modelo de Flamholtz (1996) para aplicação nesta pesquisa, visto que a fundação estudada apresentou todos os elementos da configuração do SCG bem como evidenciou a utilização dos mesmos.

Para complementar as informações coletadas a partir das entrevistas, procedeu-se a pesquisa documental, que caracteriza-se pela busca e análise de documentos dos mais variados tipos, como fonte de dados, informações e evidências que ajudem a subsidiar a pesquisa (Martins & Theóphilo, 2009). Destaca-se aqui que os documentos coletados foram de fonte classificada como secundária, visto que quase todos os materiais de referência entram nessa categoria, por serem compilados a partir de diversas fontes primárias (Cooper & Schindler, 2003).

Os dados documentais analisados foram coletados no site institucional da entidade e relatórios de atividades divulgados, possibilitando o levantamento de informações gerais a respeito da estrutura organizacional, missão e visão propostas, atividades desenvolvidas, objetivos e metas financeiras, não financeiras, de curto e longo prazo, indicadores de desempenho e demonstrativos financeiros dos últimos dois exercícios encerrados.

Realizou-se essa etapa para verificação de informações relacionadas ao desempenho da fundação, permitindo verificar os dados que podem ser divulgados por estas organizações e que serão necessários para avaliar a variável do desempenho proposto na pesquisa.

Ao concluir essa etapa, foi possível verificar a existência de procedimentos operacionais que indicam a utilização de todos os subsistemas do pacote de Sistema de Controle Gerencial proposto por Flamholtz (1996), o que permite utilizar este modelo escolhido, para a pesquisa quantitativa. Vale ressaltar que caso não fosse percebido a utilização de algum destes subsistemas, inviabilizaria a utilização deste modelo.

### **3.4 Instrumento de Pesquisa e Coleta de dados**

A utilização de questionário para coletar dados apresenta algumas vantagens na pesquisa, tais como: abrangência de maior número de indivíduos e maior área geográfica

simultaneamente; obtenção de respostas mais rápidas e mais precisas; maior liberdade e segurança quando permite o anonimato do respondente; menor risco de distorção nas respostas devido a não influência do pesquisador; flexibilidade quanto ao tempo e horário mais favoráveis ao respondente; obtenção de respostas muitas vezes inacessíveis; maior uniformidade na avaliação e economia de tempo e recursos financeiros do pesquisador. Entretanto, também possui limitações principalmente quanto ao baixo índice de retorno de questionários respondidos por completo; impossibilidade de auxiliar os respondentes em casos de dificuldade de compreensão das indagações; possibilidade de leitura de todas as perguntas antes de responder, pode influenciar nas respostas e a devolução tardia, pode atrasar o calendário da coleta (Marconi & Lakatos, 2010).

Considerando estes aspectos, a técnica utilizada para coletar dados nesta pesquisa foi questionário, conforme apresentado no apêndice 01, elaborado com base em estudos anteriores que abordaram as mesmas variáveis e, adaptadas ao contexto das fundações de apoio. Também foram considerados os resultados obtidos na etapa de investigação para conhecimento do ambiente de pesquisa, descritos no tópico anterior (3.3).

O questionário foi estruturado em quatro blocos. O bloco I abordou os cinco subsistemas que compõem o modelo do sistema de controle gerencial de Flamholtz (1996); no bloco II foram abordadas as variáveis que caracterizam o desempenho; o bloco III indaga o perfil da fundação e o bloco IV o perfil do respondente, conforme quadro abaixo.

**Quadro 5** - Estrutura do instrumento de pesquisa

<b>Bloco</b>	<b>Variáveis</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Respostas</b>
<b>I. Sistema de Controle Gerencial</b>	Subsistema de Planejamento	4 variáveis	Fechadas
	Subsistema Operacional	4 variáveis	Fechadas
	Subsistema de Mensuração	4 variáveis	Fechadas
	Subsistema de <i>Feedback</i>	4 variáveis	Fechadas
	Subsistema de Avaliação	4 variáveis	Fechadas
<b>II. Desempenho</b>	Desempenho operacional na percepção do gestor	6 variáveis	Fechadas
	Características da prestação de contas	5 variáveis	Abertas
<b>III. Perfil da Fundação</b>	Caracterização da fundação	7 perguntas	Abertas
<b>IV. Perfil do respondente</b>	Dados do respondente	11 perguntas	7 Abertas e 4 Fechadas

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

No **bloco I** do questionário é abordado o **constructo SCG**, em que foram estruturadas indagações com o objetivo de identificar a existência e a intensidade de utilização dos cinco

subsistemas do pacote de sistema de controle gerencial proposto por Flamholtz (1996), sendo eles:

- (i) Planejamento (de curto e longo prazo);
- (ii) Operacional;
- (iii) Mensuração (medições)
- (iv) *Feedback*
- (v) Avaliação e recompensa (O subsistema de recompensa não será abordado nesta pesquisa).

Para realização desta pesquisa ajustou-se o subsistema da avaliação e recompensa, optando-se pela retirada da abordagem ‘recompensa’. A decisão desse ajuste considerou as informações obtidas no decorrer do estudo para conhecimento do ambiente de pesquisa descrito no item 3.3, em que foi identificado a não utilização de qualquer tipo de recompensas ou bonificações de gestores e demais colaboradores.

Na estruturação das perguntas para avaliar cada subsistema, considerou-se:

- ✓ Existência: foram elaboradas duas questões para identificar se o subsistema é integrante do SCG das fundações e a intensidade de sua utilização;
- ✓ Utilização nas rotinas: contendo uma questão para identificar a intensidade de utilização nos procedimentos rotineiros;
- ✓ Utilização na tomada de decisão: contendo uma questão para identificar a intensidade de utilização nas decisões do gestor respondente.

A definição desses critérios teve como objetivo o estabelecimento de um padrão no conteúdo das perguntas a respeito de cada subsistema, bem como permitir identificar a existência e a intensidade de utilização dos elementos do SCG nos procedimentos operacionais e na tomada de decisão, visto que o objetivo do SCG é gerar informações que apoiem a gestão e o cumprimento dos objetivos organizacionais. Sendo assim, é fundamental que o subsistema seja utilizado e também gere informações para a tomada de decisão.

A estrutura do bloco I é apresentada no quadro abaixo.

**Quadro 06:** Estrutura do bloco I do questionário

Constructo	Fator	Variável	Referências
Sistema de Controle Gerencial	Subsistema de Planejamento	1) Existência (curto prazo); 2) Existência (longo prazo); 3) Utilização nas rotinas; 4) Utilização para tomada de decisão.	Flamholtz (1996); Atkinson, Banker, Kaplan & Young (2001); Anthony & Govindarajan (2006).

	Subsistema Operacional	1) Controle atividades níveis operacionais; 2) Controle atividades níveis de gestão ou gerência; 3) Rotinas em conformidade com os normativos; 4) Utilização para tomada de decisão.	Flamholtz (1996); Malmi & Brown (2008).
	Subsistema de Mensuração	1) Resultados financeiros; 2) Resultados não financeiros; 3) Utilização nas rotinas; 4) Utilização para tomada de decisão.	Flamholtz (1996); Ferreira & Otley (2009); Barney & Hesterly (2011).
	Subsistema de <i>Feedback</i>	1) <i>Feedback</i> dos objetivos e metas; 2) <i>Feedback</i> dos controles organizacionais; 3) <i>Feedback</i> das rotinas para correções/ajustes; 4) <i>Feedback</i> para tomada de decisão.	Flamholtz (1996); Ferreira & Otley (2009).
	Subsistema de Avaliação	1) Resultado financeiro; 2) Resultado não financeiro; 3) Utilização de resultados para ajuste de rotinas; 4) Utilização de resultados para tomada de decisão.	Flamholtz (1996); Atkinson, Banker, Kaplan & Young (2001).

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Para mensuração das variáveis que compõem o SCG utilizou-se escala de intensidade de 10 pontos, variando de 0 a 10, em que “0” indica a inexistência de tal procedimento e, a escala de 1 a 10 indicam a intensidade de uso das variáveis, conforme ilustrado na figura abaixo.

Não utilização (inexistência) da variável	Intensidade de utilização										Total de pontos
	mínima									máxima	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	10

**Figura 9** – Escala de mensuração do SCG

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Um dos motivos considerados na escolha do modelo proposto por Flamholtz (1996) é a possibilidade de classificação do SCG por níveis de controle. Para operacionalizar essa classificação, realizou-se o agrupamento considerando que são 5 subsistemas compostos por 4 variáveis cada, com variação na escala de 0 a 10 pontos cada questão. Assim a totalização máxima que os respondentes podem obter neste bloco é de 200 pontos. O modelo utilizado apresenta 4 níveis de controle. Então, dividiu-se o total de pontos pelo total de níveis obtendo-se que os limites de cada nível serão realizados a cada 50 pontos acumulados nas variáveis,

conforme apresentado na tabela abaixo.

**Tabela 3** – Critérios para classificação do SCG por níveis

Níveis	Limites
Nível 1: Operacional e mensuração	Até 50 pontos
Nível 2: Planejamento, operacional e mensuração ou Operacional, mensuração e <i>feedback</i>	de 51 a 100 pontos
Nível 3: Operacional, planejamento, mensuração e <i>feedback</i>	de 101 a 150 pontos
Nível 4: Planejamento, Operacional, mensuração, <i>feedback</i> e avaliação	de 151 a 200 pontos


**Fonte:** Elaborado pelo autor.

No **bloco II** do questionário é abordado o **constructo desempenho**, mensurado em duas etapas: a primeira considerando a percepção do respondente quanto ao desempenho operacional apresentado pela fundação que atua e, a segunda considerando características das prestações de contas realizadas dos convênios obtidos.

Na estruturação das questões da primeira etapa do constructo desempenho, foram considerados elementos relacionados ao desempenho operacional e financeiro que uma fundação pode apresentar, avaliados na percepção de concordância do seu gestor quanto aos resultados satisfatórios. As variáveis consideradas foram:

- ✓ Situação de liquidez;
- ✓ Resultado operacional (déficit ou superávit);
- ✓ Cumprimento do objetivo social;
- ✓ Gestão administrativa;
- ✓ Gestão financeira;
- ✓ Desempenho total (combinação de resultados sociais, operacional e financeiro).

Para mensuração dessa etapa do fator desempenho também foi utilizada escala de intensidade de 10 pontos, variando de 0 a 10, em que “0” indica a não existência da variável e de 1 a 10 indica a intensidade de concordância, conforme ilustrado na figura 10.

Não inexistência da variável	Intensidade de concordância										Total de pontos
	mínima									máxima	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	10

**Figura 10** – Escala de mensuração do Desempenho

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Já na estruturação da segunda etapa do constructo desempenho, considerou-se a avaliação na percepção do gestor, quanto à situação das prestações de contas dos projetos e

convênios firmados, visto que a principal finalidade das fundações de apoio é apoiar as instituições contratantes na gestão dos recursos, considerando-se assim a responsabilidade na utilização do recurso público. Para tanto foram consideradas as seguintes variáveis:

- ✓ Apresentação das prestações de contas no prazo;
- ✓ Necessidade de prorrogação de prazo para prestação de contas;
- ✓ Prestações de contas aprovadas sem ressalva;
- ✓ Prestações de contas aprovadas com ressalva;
- ✓ Não aprovação das prestações de contas;

Para mensurar estas variáveis, utilizou-se a indicação em percentual de cada situação, na percepção do gestor respondente, variando de 0% a 100%. Apresenta-se a estrutura deste bloco, no quadro abaixo.

**Quadro 7:** Estrutura do bloco II do questionário

Constructo	Fator	Variável	Referências
Desempenho Organizacional	Desempenho operacional e financeiro	1) Situação de liquidez: liquidação das obrigações no prazo orçado; 2) Resultado operacional (déficit ou superávit); 3) Satisfação quanto cumprimento da missão da fundação; 4) Satisfação com a gestão administrativa; 5) Satisfação com a gestão financeira; Satisfação com o resultado global, representado pela combinação de resultados sociais, operacional e financeiro.	Barney & Hesterly (2011); Arena, Azzone & Bengo (2015).
	Situação das prestações de contas	1) Apresentação das prestações de contas no prazo; 2) Solicitação de prorrogação de prazo para prestação de contas; 3) Prestações de contas aprovadas sem ressalva; 4) Prestações de contas aprovadas com ressalva; 5) Prestações de contas não aprovadas.	Lei n. 8.958 (1994); Decreto n. 7423 (2010); Dalto, Nossa & Martinz (2014).

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

O **bloco III** do questionário pelo perfil da fundação, composto por perguntas a respeito da instituição que apoia, localização, tempo de atuação, quantidade de colaboradores, projetos em andamento e receitas totais recebidas. E o **bloco IV** é composto pelo perfil do respondente, abordando gênero, idade, formação profissional, tempo de atuação na fundação e tempo de atuação no cargo. Esses dois blocos são destinados à realização da estatística descritiva.

A coleta de dados foi realizada mediante a disponibilização do *link* de acesso ao questionário em plataforma *Survey Monkey*, encaminhado para o endereço eletrônico dos respondentes, no período de maio a junho de 2017. A busca pelos endereços eletrônicos dos principais gestores de cada fundação foi realizada nos sites institucionais e por meio de ligações telefônicas.

### **3.5 Validade e Confiabilidade do instrumento de pesquisa**

Considerando os conceitos, definições e estrutura apresentadas nesta pesquisa, foi elaborado o instrumento de coleta de dados. Entretanto, antes de sua aplicação é necessário avaliar a existência de possíveis falhas que possam prejudicar a coleta de dados. Uma técnica utilizada para isso é o pré-teste, que consiste no teste do instrumento, ou seja, sua aplicação prévia com o objetivo de identificar a existência de dificuldades na compreensão das questões, a clareza do vocabulário utilizado e se respondente se sente induzido a responder ou não certas questões (Marconi & Lakatos, 2010).

Diante da importância desta técnica, foi realizado o pré-teste no período de fevereiro de 2017, em duas etapas. A primeira foi realizada com quatro alunos do mestrado em contabilidade da Universidade Federal do Paraná, da linha de pesquisa contabilidade e controle gerencial, os quais apontaram falhas relacionadas à clareza das expressões e ao vocabulário utilizado nos enunciados e também quanto ao *layout* de apresentação das questões na plataforma *survey monkey*. Recebidas as sugestões, foram analisadas e ajustou-se os enunciados e a forma de apresentação conforme sugerido.

Com a nova versão do instrumento, realizou-se a segunda etapa do pré-teste, desta vez com quatro alunos do doutorado em contabilidade, da mesma instituição e da mesma linha de pesquisa. Estes últimos foram mais rigorosos quanto à compreensão dos enunciados e principalmente em relação às escalas adotadas para medição e o tipo de tratamento estatístico que se pretendia com os dados coletados. Todas as sugestões foram avaliadas e alteradas conforme sugerido, exceto quanto à quantidade de questões, pois a redução das mesmas poderia prejudicar a capacidade de mensuração dos constructos. Com a nova versão do instrumento, procedeu-se a verificação de sua validade.

Para o desenvolvimento de um instrumento de coleta de dados é necessário ter claramente definido “o que” e “como” será medido. Nesse sentido, a validade e a confiabilidade são dois critérios fundamentais que precisam ser considerados na elaboração de um bom instrumento de medidas. Ambos os critérios precisam ser avaliados conjuntamente,



considerando que uma medida que apresenta confiabilidade geralmente é válida, mas nem toda medida válida apresenta confiabilidade. O critério da validade representa o quanto um instrumento de medidas realmente mede o que se pretende medir, podendo ser obtido por meio de quatro tipos de evidências, segundo Martins (2006) sendo elas: validade aparente, validade de conteúdo, validade de critério e validade de constructo.

A validade aparente é avaliada considerando o conceito da variável, ou seja, “se a medida parece, de fato, medir a variável estudada”, é a evidência mais simples e também menos satisfatória (Martins, 2006, p. 6). Avaliou-se a presença da validade aparente no instrumento de medida desta pesquisa analisando as expressões e terminologias utilizadas, que na percepção do pesquisador, estão condizentes com as definições teóricas apresentadas, evidenciando a ‘aparência’ de que é medido o que se pretendeu medir.

Caracteriza-se a validade de conteúdo pelo grau em que o conceito medido é representado na medição, contendo todos os elementos que compõem o conceito da variável. Uma maneira de certificar-se disto é avaliar se a área de abrangência do conteúdo esta descrita detalhadamente antes da construção do instrumento de medidas, além de que o aproveitamento de construto utilizado em outras pesquisas oferece garantia de validade de conteúdo (Martins, 2006). Nesse sentido, entende-se que o critério foi atendido, pois os constructos utilizados nesta pesquisa foram extraídos de estudos anteriores, tanto modelo de SCG adotado quanto a sua relação com desempenho das organizações, além de que, foram tomados cuidados para que todo o conteúdo abordado tenha explicação detalhada.

Ainda para reforçar a validade do conteúdo após realizado o pré-teste, o questionário foi enviado a três professores, para avaliar se as questões ofereciam condições para medir os constructos propostos. O primeiro é professor dos programas de pós-graduação em Planejamento e Governança Pública e em Administração da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, tendo experiência em governança pública e desenvolvimento e é consultor de uma OTS (Fundação Araucária). O segundo é professor do programa de pós-graduação em contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, com experiência em contabilidade e controle gerencial e, o terceiro é professor do programa de pós-graduação em Administração Estratégica da Universidade Positivo de Curitiba/PR, com experiência em avaliação de desempenho e tratamentos estatísticos. As contribuições feitas pelos três professores foram adotadas, o que contribuíram para a validade do instrumento de pesquisa.

A validade de critério é obtida por meio da comparação dos resultados da aplicação do instrumento com resultados de outro instrumento já testado. E a validade de constructo é obtida com o grau em que um constructo representa seu verdadeiro significado teórico. Tanto a

validade de critério como a validade de conteúdo, dificilmente serão obtidas em um único estudo (Martins, 2006). Diante da complexidade para cumprir estes dois critérios de validade, esta pesquisa não os aborda.

Outro critério que deve ser avaliado é a confiabilidade do instrumento de medida, ou seja, a confiança de que a medida realmente mede o que foi proposto, de modo que sua repetida aplicação aos mesmos sujeitos produza resultados iguais e consistentes (Martins, 2006). Entre as várias formas disponíveis para avaliar a confiabilidade, nesta pesquisa utilizou-se o Coeficiente Alfa de Cronbach, devido sua grande utilização em pesquisas que utilizam questionário para coleta de dados. Este coeficiente mede a consistência interna por meio do cálculo das correlações do escore de cada item com o escore total dos demais itens, assim os itens que não possuem correlação com os demais, podem ser eliminados da medida, aumentando a confiabilidade. O resultado desse cálculo varia entre 0 e 1 e, as medidas serão consideradas confiáveis quando o resultado for superior à 0,7 (Martins, 2006).

O Resultado do coeficiente Alfa de *Cronbach* obtido dos 22 casos válidos utilizados nesta pesquisa apresentou os seguintes resultado (Quadro 8):

**Quadro 8:** Coeficiente Alfa de *Cronbach*

Descrição	Coeficiente Alfa de Cronbach	Número de itens
<b>Constructo Sistema de Controle Gerencial (SCG)</b>	<b>0,967</b>	<b>20</b>
Constructo Desempenho organizacional	0,657	11
<b>Fator desempenho operacional e financeiro</b>	<b>0,864</b>	<b>6</b>
Fator da Prestação de Contas	0,190	5
Variáveis 1, 3 e 4 da Prestação de Contas	0,369	3
Variáveis 2 e 4 da Prestação de Contas	0,13	2
<b>Fator desempenho operacional e financeiro + Variáveis 1, 3 e 4 da Prestação de Contas</b>	<b>0,752</b>	<b>9</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Pode-se observar que o constructo do SCG, apresentou coeficiente satisfatório (0,967), entretanto, o constructo do desempenho apresentou resultado 0,657 estando abaixo do mínimo recomendado, evidenciando problema em alguma das variáveis desse constructo. Diante disso, optou-se pelo cálculo do coeficiente de Alfa de *Cronbach* por fatores individuais. Os fatores que compõem o constructo do desempenho são: (1) fator desempenho operacional e financeiro e (2) situação da prestação de contas. O fator 1 apresentou coeficiente de 0,864 o que é satisfatório, enquanto que o fator 2 obteve apenas 0,190, evidenciando o problema de confiabilidade neste fator. O recomendado neste caso é a retirada destes itens do banco de dados para proceder com o tratamento estatístico. Todavia, a atividade de prestação de contas é

fundamental em uma fundação de apoio visto que grande parte dos recursos gerenciados é obtida a partir dos convênios firmados com o poder público e, a retirada por completo deste fator poderia prejudicar a análise do constructo desempenho organizacional.

Na busca de alternativas para não exclusão do fator da situação da prestação de contas, aprofundou-se a análise das variáveis que o compõem, sendo elas: 1) apresentação no prazo; 2) pedido de prorrogação de prazo para apresentação; 3) aprovação sem ressalva; 4) aprovação com ressalva e 5) não aprovação. Nota-se que as variáveis ‘2’ e ‘5’ possuem sentido negativo, ou seja, o ideal é sua ocorrência no menor índice possível, ao contrário das demais variáveis. Assim calculou-se o coeficiente para as variáveis 2 e 5 separadamente das demais, obtendo-se coeficiente de 0,369 para as variáveis 1, 3 e 4 e de 0,13 para as variáveis 2 e 5, ambos estando ainda abaixo do recomendado. Após isso, testou-se o coeficiente das variáveis que compõem o fator desempenho operacional e financeiro e, as variáveis 1, 3 e 4 do fator da situação da prestação de contas e, obteve-se resultado de 0,752 o que é aceitável por estar acima de 0,7.

Diante disso, as variáveis 2 e 5 do fator da situação da prestação de contas foram excluídas do constructo desempenho organizacional. Assim a utilização da expressão “desempenho organizacional” neste capítulo da pesquisa, se refere à somatória das 6 variáveis que compõem o desempenho operacional e financeiro com as variáveis 1, 3 e 4 da situação da prestação de contas.

### **3.6 Tratamento dos dados**

Quando os dados coletados são insuficientes ou não atendem aos requisitos de uma distribuição normal são utilizados procedimentos estatísticos especiais denominados testes não paramétricos, por serem considerados teste de distribuição livre que trabalham com categorização dos dados (Field, 2009). Considerando que o total de casos válidos para análise é de 22, foram utilizados nesta pesquisa os testes não paramétricos, rodados por meio do *software* de tratamento estatístico IBM SPSS versão 20.

Existem inúmeras técnicas estatísticas que podem ser aplicadas para analisar os dados coletados em uma pesquisa. O que determina qual teste será utilizado é a forma como o estudo foi planejado (Dancey & Reidy, 2007). Neste estudo investigou-se como ocorre o relacionamento entre os constructos sistema de controle gerencial e desempenho e se existem diferenças nessa relação quando considerados os diferentes níveis de controle. Para obtenção destas respostas foram utilizadas as técnicas estatísticas de análise correlação e teste de *kruskal-Wallis*.

Inicialmente realizou-se a estatística descritiva, que consiste na apresentação de dados em tabelas ou gráficos, com objetivo de resumir ou descrever estes dados, podendo utilizar a frequência, média, moda, mediana e desvio padrão (Freund, 2006). A medida de tendência central mais popular é a média, calculada pela soma de todos os valores de uma variável ou fator e, dividido pelo número total de observações (Dancey & Reidy, 2007).

Após apresentar os dados obtidos, pode-se testar a hipótese básica por meio da análise de correlação de *Spearman*. A correlação ocorre quando duas variáveis estão associadas, ou seja, a mudança em uma variável ocasiona mudança previsível na outra variável (Dancey & Reidy, 2007). Ao obter os resultados deste teste, é fundamental saber interpretar, para que se possa obter a resposta do problema de pesquisa. Quando o relacionamento for +1 (um positivo) ocorre um relacionamento positivo perfeito e, quando for -1 (um negativo) ocorre um relacionamento negativo perfeito. Assim, quanto mais se distancia de 1 (um) o resultado, a relação vai diminuindo até o ponto 0 que indica a não existência de correlação, além disso a relação positiva, significa que ambas variáveis aumentam conjuntamente, já a relação negativa implica que enquanto uma variável aumenta, a outra diminui. Para melhor entender a relação das variáveis, apresenta-se a tabela abaixo.

**Tabela 4** – Interpretação da correlação

Relacionamento	Intensidade Positiva	Intensidade Negativa
Perfeito	+1	-1
Forte	+0,7 a +0,9	-0,7 a -0,9
Moderado	+0,4 a +0,6	-0,4 a -0,6
Fraco	+0,1 a +0,3	-0,1 a -0,3
Zero	0	0

**Fonte:** Adaptado de Dancey & Reidy (2007).

A hipótese secundária apresentada, objetiva identificar se existem diferenças estatísticas significativa entre a média do desempenho apresentado pelas fundações classificadas nos diferentes níveis de controle (nível 1, nível 2, nível 3 e nível 4), para tanto foi realizado o teste *kruskal-Wallis*, que avalia se há diferença entre as médias para diferentes grupos, além de medir se essas diferenças são estatisticamente significativas.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSOES

Iniciou-se o tratamento estatístico testando a normalidade da distribuição da amostra a partir Curtose (*Kurtosis*) e *Skewness*. A Curtose caracteriza o grau de achatamento da curva de uma distribuição, sendo aceitável valores abaixo de 7, os resultados superiores a isso indicam problemas de normalidade. A *Skewness* refere à assimetria de uma distribuição, em que os valores obtidos quando forem superiores à 3 indicam problema de normalidade (Marôco, 2014). O resultado do teste de normalidade é apresentado na tabela abaixo.

**Tabela 5:** Teste de normalidade

	N	Mean	Std. Deviation	Skewness	Std. Error	Kurtosis	Std. Error
SCG	22	130,2727	47,76548	<b><u>-0,966</u></b>	0,491	<b><u>1,107</u></b>	0,953
Desempenho Organizacional	22	56,16	14,294	<b><u>-0,036</u></b>	0,491	<b><u>-1,293</u></b>	0,953

**Fonte:** Dados da pesquisa;

Os dados obtidos para os dois constructos analisados nesta pesquisa apresentaram resultados que permitem afirmar que a distribuição é normal, atendendo satisfatoriamente os limites propostos por Marôco (2014) tanto para a Curtose quanto para *Skewness*. Mesmo apresentando normalidade, vale destacar que o total de casos válidos é de apenas 22, quantidade inferior a 30 que é o mínimo de casos considerado por alguns autores e a representatividade da amostra é de 23% sendo insuficiente para generalizações a respeito da população. Diante disso, optou-se pela adoção dos testes não paramétricos.

### 4.1 Caracterização das fundações da amostra

Foi questionado o ano de constituição da fundação e, isso possibilitou calcular o tempo total de atuação, tendo como base o ano atual (2017). Conforme tabela abaixo, 50% da amostra tem entre 10 e 20 anos desde sua constituição, 27,3% possuem de 31 a 40 anos, seguido por 13,6% com atuação de 41 a 50 anos e apenas 2 casos entre 21 e 30 anos. Se analisarmos que a Lei Federal que dispõe sobre fundações de apoio é do ano de 1994 (Lei nº 8.958 de 20 de dezembro de 1994), pode-se inferir que grande parte das fundações foram constituídas após esse fato, já que 50% estão em atividade há menos de 20 anos;

**Tabela 6:** Tempo de atuação da fundação

TEMPO EM ANOS	FREQUENCIA	%	% ACUMULADO
De 10 a 20	11	50,0%	50,0%
De 31 a 40	6	27,3%	77,3%
De 41 a 50	3	13,6%	90,9%
De 21 a 30	2	9,1%	100,0%
<b>Total</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Indagou-se a respeito da quantidade de colaboradores vinculados à fundação, considerando apenas aqueles lotados na parte administrativa e pagos com recursos próprios. Optou-se por colocar esse filtro, visto que no estudo prévio realizado para conhecer o ambiente de pesquisa (item 3.3 da metodologia) foi observado que muitas destas fundações também fornecem atividades de apoio a hospitais universitários e outras instituições, elevando consideravelmente a quantidade de colaboradores à elas vinculados, todavia, possuem convênios específicos com o poder público para subsidiar estes gastos, não sendo portanto, considerado que não existe relação de trabalho direta destes colaboradores com a fundação. Assim, 63,2% da amostra informou que possuem até 25 colaboradores; 26,3% possuem de 76 a 110 colaboradores, uma fundação possui 35 e outra 70, conforme demonstrado na tabela abaixo. Destaca-se que foram obtidas apenas 19 respostas neste item.

**Tabela 7:** Quantidade de colaboradores

Nº DE COLABORADORES	FREQUENCIA	%	% ACUMULADO
de 0 a 25	12	63,2%	63,2%
de 76 a 110	5	26,3%	89,5%
de 26 a 50	1	5,3%	94,7%
de 51 a 75	1	5,3%	100,0%
<b>Total</b>	<b>19</b>	<b>100%</b>	<b>100,00%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Na tabela 8 apresenta-se a quantidade de projetos que estão em execução nas fundações pesquisadas. Do total dos 21 gestores que responderam essa questão, 42,9% da estão executando menos de 100 projetos, seguido por 28,6% que possuem de 200 a 500 projetos em andamento, 14,3% estão com o intervalo de 500 a 1.000 projetos, 9,5% estão entre 101 a 200 projetos. Apenas uma fundação informou possuir 3.000 projetos em execução. Nota-se que mais da metade da amostra (52,4%) possuem no máximo 200 projetos em fase de execução.

**Tabela 8:** Quantidade de projetos em andamento

<b>PROJETOS</b>	<b>FREQUENCIA</b>	<b>%</b>	<b>% ACUMULADO</b>
até 100	9	42,9%	42,86%
de 200 a 500	6	28,6%	71,43%
de 500 a 1.000	3	14,3%	85,71%
de 101 a 200	2	9,5%	95,24%
Acima de 1.000	1	4,8%	100,00%
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,00%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

A tabela 9 evidencia o valor das receitas totais representada pela soma de convênios e repasses recebidos do poder público com receitas próprias e outras receitas obtidas pela fundação, tendo como referência o último exercício.

**Tabela 9:** Receita total do último exercício

<b>RECEITA TOTAL</b>	<b>FREQUENCIA</b>	<b>%</b>	<b>% ACUMULADO</b>
de 1 a 10 milhões	5	26,3%	26,32%
de 10 a 20 milhões	4	21,1%	47,37%
de 20 a 100 milhões	4	21,1%	68,42%
até 1 milhão	2	10,5%	78,95%
de 100 milhões a 1 bilhão	2	10,5%	89,47%
acima de 1 bilhão	2	10,5%	100,00%
<b>Total</b>	<b>19</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,00%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Foram obtidas 19 respostas neste item da receita total, entre os quais 68,5% obtiveram de 1 a 100 milhões de receita, enquanto 21% obtiveram receitas acima de 100 milhões, se destacando 2 casos que apresentaram faturamento superior a 1 bilhão e outros 2 casos (10,5%) possuíram faturamento inferior a 1 milhão.

Após conhecer a média das receitas totais, questionou-se a respeito do percentual deste valor que corresponde às receitas próprias, ou seja, aquelas obtidas por meio da administração de convênios, aluguéis, receitas financeiras, serviços de consultoria, entre outros, considerando que quando a fundação executa a atividade de apoio em convênios e projetos firmados com o poder público, o convênio é repassado em valor integral à fundação, sendo contabilizado como entradas de recursos, entretanto, neste caso a receita própria refere-se apenas ao percentual ou taxa correspondente à prestação de serviço de apoio. Na etapa do conhecimento do ambiente de pesquisa (item 3.3) a Funpar informou que a taxa de administração utilizada por ela varia entre 5% a 10% para realizar a gestão dos convênios. Foram obtidas 21 respostas neste item.

**Tabela 10** - Percentual da receita própria

<b>% DE RECEITA PRÓPRIA</b>	<b>FREQUENCIA</b>	<b>%</b>	<b>% ACUMULADO</b>
de 5% a 10%	7	33,3%	33,33%
até 5%	6	28,6%	61,90%
de 11% a 20%	5	23,8%	85,71%
acima de 20%	3	14,3%	100,00%
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Conforme apresentado na tabela 10, 33,3% da amostra apresentou receitas próprias entre 5% e 10%; seguido por 28,6% que arrecadou até 5%; 23,8% obteve de 11% a 20% de receitas próprias e 14,3% apresentou receitas próprias acima de 20%.

Apresentadas as informações relacionadas ao perfil da fundação participante da amostra, apresenta-se os dados referentes ao gestor desta organização, responsável pelas respostas informadas na coleta.

#### 4.2 Caracterização do gestor respondente

Os respondentes da amostra, em relação ao gênero 60% dos respondentes foram homens e 40% mulheres, conforme tabela abaixo.

**Tabela 11:** Gênero dos respondentes

<b>GENERO</b>	<b>FREQUENCIA</b>	<b>%</b>	<b>% ACUMULADO</b>
Feminino	8	40,00%	40,00%
Masculino	12	60,00%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

A tabela 14 descreve informação a respeito da graduação dos respondentes, em que 45% são da área de ciências sociais aplicadas (20% contabilidade, 20% administração de empresas e 5% economia), seguidos de 30% da área de engenharias (civil, agrônoma e elétrica). Já administração pública, direito, gestão do agronegócio, zootecnia e física apresentaram apenas 1 caso cada.



**Tabela 12:** Graduação dos respondentes

<b>GRADUAÇÃO</b>	<b>FREQUENCIA</b>	<b>%</b>	<b>% ACUMULADO</b>
Engenharias	6	30,0%	30,00%
Contabilidade	4	20,0%	50,00%
Administração de Empresas	4	20,0%	70,00%
Administração Pública	1	5,0%	75,00%
Economia	1	5,0%	80,00%
Direito	1	5,0%	85,00%
Gestão do Agronegócio	1	5,0%	90,00%
Zootecnia	1	5,0%	95,00%
Física	1	5,0%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

O instrumento de pesquisa foi enviado à população contendo orientação de que o respondente deveria ser o gestor principal da fundação ou outro gestor por ele indicado. Apresenta-se na tabela abaixo as funções desempenhadas pelos respondentes.

**Tabela 13:** Função desempenhada pelo respondente

<b>FUNÇÃO</b>	<b>FREQUENCIA</b>	<b>%</b>	<b>% ACUMULADO</b>
Diretor presidente / executivo	8	40,0%	40,00%
Gerente administrativo e financeiro	5	25,0%	65,00%
Superintendente	3	15,0%	80,00%
Gerente de contabilidade	2	10,0%	90,00%
<i>Controller</i>	1	5,0%	95,00%
Gestor de convênios	1	5,0%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Foram obtidas respostas de diretores executivos e diretor presidente na proporção de 40%. 25% da amostra desempenha função de gerência administrativa e financeira, 15% são superintendentes, 10% são responsáveis (gerente) de contabilidade, *controller* e gestor de convênios apresentaram 5% cada.

Além de conhecer a função desempenhada pelo respondente é importante identificar também a maneira pela qual ocorre a ocupação desse cargo. Em 60% da amostra os gestores são indicados ou nomeados, sendo que metade é por tempo indeterminado e a outra metade com tempo determinado. A escolha do gestor ocorreu por meio de eleição em 20% dos casos, 10% foi classificado em processo seletivo e 10% são contratados por regime de trabalho celetista, conforme tabela abaixo.

**Tabela 14:** Tipo de função

<b>TIPO DE FUNÇÃO/CARGO</b>	<b>FREQUENCIA</b>	<b>%</b>	<b>% ACUMULADO</b>
Indicação/nomeação – tempo determinado	6	30%	30%
Indicação/nomeação – tempo indeterminado	6	30%	60%
Por eleição	4	20%	80%
Outro: Celetista	2	10%	90%
Outro: Processo seletivo	2	10%	100%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Em relação ao tempo em que o gestor ocupa a função atual, nota-se que 35% exercem a função entre 2 e 5 anos, enquanto 25% possuem entre 1 a 2 anos e, também 25% estão na função há mais 5 anos. Apenas 15% possuem menos de um ano, conforme tabela abaixo. Observando-se na amostra que 60% exercem a função há mais de 2 anos, permitindo inferir que podem ser os casos de nomeação por tempo indeterminado, regime celetista e por processo seletivo.

**Tabela 15:** Tempo na função atual

<b>TEMPO NA FUNÇÃO</b>	<b>FREQUENCIA</b>	<b>%</b>	<b>% ACUMULADO</b>
de 2 a 5 anos	7	35,0%	35,00%
de 1 a 2 anos	5	25,0%	60,00%
acima de 5 anos	5	25,0%	85,00%
até 1 ano	3	15,0%	100,00%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Além do tempo que o gestor atua esta função, questionou-se a respeito do tempo que o mesmo possui desempenhando atividades na fundação, permitindo verificar sua experiência profissional.

**Tabela 16:** Tempo na fundação

<b>TEMPO NA FUNDAÇÃO</b>	<b>FREQUENCIA</b>	<b>%</b>	<b>% ACUMULADO</b>
de 1 a 5 anos	7	35%	35%
de 6 a 10 anos	7	35%	70%
até 1 ano	2	10%	80%
de 11 a 20 anos	2	10%	90%
acima de 20 anos	2	10%	100%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Pode-se observar na tabela 18 que 70% dos respondentes estão na fundação entre 1 a 10 anos, 10% está há menos de 1 ano, 10% está entre 11 e 20 anos e, 10% está há mais de 20 anos, permitindo inferir que a maioria (55%) dos gestores possuem experiência superior há cinco

anos, o que é bom, pois o maior tempo na organização permite conhecê-la cada vez melhor. Após a análise dos dados de perfil, procedeu-se a discussão dos resultados dos testes estatísticos.

### 4.3 Sistema de Controle Gerencial

A utilização de controles gerenciais é o meio pelo qual os gestores aumentam a probabilidade de que os recursos obtidos sejam utilizados da maneira esperada pela organização, assegurando o cumprimento dos objetivos previamente estabelecidos (Otley, 1994; Anthony & Govindarajan, 2006).

Considerando esse entendimento de controles gerenciais, os gestores das fundações de apoio foram questionados a respeito da sua percepção quanto à intensidade de uso dos subsistemas que compõem o pacote de sistema de controle gerencial proposto por Flamholtz (1996). Conforme explicado anteriormente, o instrumento de coleta de dados foi dividido em blocos, a seguir são apresentados os resultados obtidos segregados por bloco.

A primeira parte do questionário, indagava a respeito do constructo sistema de controle gerencial, sendo composto por questões acerca dos cinco subsistemas que compõem o pacto do SCG. O primeiro subsistema é o do planejamento que envolve o estabelecimento de metas e objetivos de curto e longo prazo, os quais devem nortear os esforços da organização para sua consecução. Apresenta-se na tabela abaixo, os resultados desse item.

**Tabela 17:** Subsistema de Planejamento

<b>Subsistema de Planejamento</b>	<b>n</b>	<b>Média</b>	<b>Moda</b>	<b>Mediana</b>	<b>desvio padrão</b>	<b>Intensidade do uso</b>
P1 - Planejamento de curto prazo	22	7,05	8	8	2,75	70%
P2 - Planejamento de longo prazo	22	4,64	5	5	3,32	46%
P3 - Planejamento para atividades operacionais	22	6,59	5	7	2,79	66%
P4 - Planejamento para tomada de decisão	22	6,45	8	8	2,86	65%
<b>Fator Planejamento (P1 + P2 + P3 + P4)</b>	<b>22</b>	<b>24,73</b>	<b>17</b>	<b>25</b>	<b>10,14</b>	<b>62%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

A média de utilização do planejamento de curto prazo, apresentada pela amostra conforme a tabela 19 é de 70%, enquanto que o planejamento de longo prazo, também denominado planejamento estratégico, possui média de utilização de apenas 46%. Talvez isso possa ser um reflexo das gestões por prazo determinado, em que ocorre a indicação do gestor

por certo período e muitas vezes este elabore seu planejamento de trabalho considerando o tempo que irá permanecer na função. Quanto à utilização das metas e objetivos definidos nos planejamentos (tanto operacional quanto estratégico) para nortear as atividades operacionais diárias (P3) e o processo de tomada de decisão (P4) a média apresentada foi de 66% e 65% respectivamente. Assim, a média da intensidade de utilização do subsistema planejamento totalizou em 62%.

O segundo subsistema é o operacional, representado pelos controles utilizados nos procedimentos operacionais diários de modo a permitir que as atividades sejam desenvolvidas em seu curso normal, respeitando os normativos da organização e estejam convergentes com os objetivos e metas.

**Tabela 18:** Subsistema operacional

<b>Subsistema Operacional</b>	<b>n</b>	<b>Média</b>	<b>Moda</b>	<b>Mediana</b>	<b>desvio padrão</b>	<b>Intensidade do uso</b>
O1 - Controle a níveis operacionais	22	6,00	5	6,5	3,25	60%
O2 - Controle a níveis de gestão ou gerência	22	6,73	6	7	2,78	67%
O3 - Conformidade com os normativos	22	7,36	9	8	2,30	74%
O4 - Utilização para tomada de decisão	22	7,55	9	8	2,36	75%
<b>Fator Operacional (O1 + O2 + O3 + O4)</b>	<b>22</b>	<b>27,64</b>	<b>25</b>	<b>28</b>	<b>9,26</b>	<b>69%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Na tabela 20, nota-se que a média de utilização de controles para acompanhar as atividades realizadas pelos colaboradores de nível operacional (sem cargo de gestão) foi de 60% estando inferior à média de utilização de controles para acompanhar o desenvolvimento das atividades dos colaboradores que são gestores ou encarregados de setor, que foi de 67%. A utilização de controles para acompanhamento do cumprimento dos normativos organizacionais apresentou média de 74%, estando bem próximo da média de utilização destes controles para o processo de tomada de decisão (75%).

O subsistema da organização responsável pela atribuição de números e valores aos resultados obtidos no decorrer do desenvolvimento das atividades é chamado de mensuração e envolve medidas financeiras e não financeiras.

**Tabela 19:** Subsistema de mensuração

Subsistema de Mensuração	n	Média	Moda	Mediana	desvio padrão	Intensidade do uso
M1 - Resultados financeiros	22	7,41	10	8	2,79	74%
M2 - Resultados não financeiros	22	5,41	10	5,5	3,43	54%
M3 - Utilização nas rotinas	22	7,32	9	8,5	2,88	73%
M4 - Utilização para tomada de decisão.	22	6,91	8	8	3,07	69%
<b>Fator Mensuração (M1 + M2 + M3 + M4)</b>	<b>22</b>	<b>27,05</b>	<b>40</b>	<b>30,5</b>	<b>10,80</b>	<b>68%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

A prática de mensuração de resultados financeiros apresentou utilização média de 74%, já a mensuração de resultados não financeiros obteve utilização média de apenas 54%. Essa diferença leva a reflexão do quanto pode ser complexa a mensuração de resultados não financeiros, podendo ser um dos motivos de sua utilização média ser inferior. Quanto à utilização dos resultados para auxiliar no desempenho das rotinas e na tomada de decisão a média da amostra é de 73% e 69%, respectivamente.

O quarto subsistema é o do *feedback* que abrange a utilização das informações para medidas corretivas e de avaliação. Nesse sentido os gestores foram indagados quanto a sua utilização para (F1) acompanhamento do cumprimento dos objetivos e metas; para (F2) avaliação dos controles organizacionais, se são satisfatórios ou se (F3) necessitam de ajustes e correções e, o quanto essas informações auxiliam para a tomada de decisão (F4). A média geral de utilização desse fator é de 64%.

**Tabela 20:** Subsistema do *feedback*

Subsistema de <i>Feedback</i>	n	Média	Moda	Mediana	desvio padrão	Intensidade do uso
F1 - <i>Feedback</i> dos objetivos e metas	22	6,00	8	7	3,21	60%
F2 - <i>Feedback</i> dos controles organizacionais	22	6,73	9	8	2,99	67%
F3 - <i>Feedback</i> para correções/ajustes	22	6,68	9	8	3,18	67%
F4 - <i>Feedback</i> para tomada de decisão	22	6,14	8	7,5	3,41	61%
<b>Fator <i>Feedback</i> (F1 + F2 + F3 + F4)</b>	<b>22</b>	<b>25,55</b>	<b>36</b>	<b>30,5</b>	<b>12,25</b>	<b>64%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

O último subsistema é o de avaliação que envolve as práticas utilizadas para avaliar os resultados obtidos. A média de avaliação do resultado financeiro é de 73% enquanto que a utilização média da avaliação de resultados não financeiros é de 62%. Entende-se que essa

diferença é compatível com o resultado apresentado no subsistema de mensuração, considerando que somente o que é mensurado, pode ser avaliado. Quanto a utilização dos resultados para realização de ajustes nos procedimentos operacionais, a média apresentada foi de 61% e, a avaliação desses resultados para tomada de decisão apresentou média de utilização de 57%.

**Tabela 21:** Subsistema de avaliação

Subsistema de Avaliação	n	Média	Moda	Mediana	desvio padrão	Intensidade do uso
A1 - Resultado financeiro	22	7,27	8	8	2,90	73%
A2 - Resultado não financeiro	22	6,18	8	7,5	3,46	62%
A3 - Resultado para ajuste de rotinas	22	6,14	8	7,5	3,31	61%
A4 - Resultados para tomada de decisão	22	5,73	8	7	3,57	57%
<b>Fator Avaliação (A1 + A2 + A3 + A4)</b>	<b>22</b>	<b>25,32</b>	<b>32</b>	<b>30,5</b>	<b>11,36</b>	<b>63%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Pode-se observar na tabela abaixo, que o subsistema de planejamento apresentou a menor média de utilização (62%), seguido pelos subsistemas de avaliação e de *feedback*, com 63% e 64% respectivamente. E os subsistemas com maior média de utilização foram o operacional e o de mensuração com 68% e 69%. De modo geral, pode-se afirmar que a média de utilização do sistema de controle gerencial nas fundações da amostra é representativa, visto que em nenhum dos fatores obteve-se resultado inferior a 50% e, a média de utilização do SCG nos 22 casos que compõem a amostra é de 65%.

**Tabela 22:** Sistema de Controle Gerencial

Constructo SCG	n	Média	Moda	Mediana	desvio padrão	Intensidade do uso
Subsistema de Planejamento	22	24,73	17	25	10,14	62%
Subsistema Operacional	22	27,64	25	28	9,26	69%
Subsistema de Mensuração	22	27,05	40	30,5	10,80	68%
Subsistema de <i>Feedback</i>	22	25,55	36	30,5	12,25	64%
Subsistema de Avaliação	22	25,32	32	30,5	11,36	63%
<b>Total SCG</b>	<b>22</b>	<b>130,27</b>	<b>78</b>	<b>146,5</b>	<b>47,77</b>	<b>65%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Após analisar a média de utilização de cada subsistema que compõem o SCG, procedeu com a categorização da amostra nos níveis de controle, proposto no modelo de Flamholtz

(1996). Conforme o quadro abaixo, os níveis de controle variam de I a IV , em que o nível I é o mais simples e o nível IV o mais completo.

**Quadro 9:** Descrição do processo de classificação em níveis de controle

Nível	Subsistemas que o compõe	Limites para classificação
I	Operacional	De 0 a 50
II	Planejamento + Operacional ou Operacional + Mensuração	De 51 a 100
III	Planejamento + Operacional + mensuração	De 101 a 150
IV	Todos os 5 subsistemas	De 151 a 200

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Para classificar as fundações por nível, utilizou-se a somatória dos pontos dos cinco fatores que compõem o constructo do SCG e, do total obtido segregou-se conforme o limite de classificação apresentado no quadro acima. A classificação detalhada dos casos é apresentada na tabela 25.

**Tabela 23:** Classificação do SCG por nível

Fator Planejamento	Fator Operacional	Fator Mensuração	Fator Feedback	Fator Avaliação	SCG	Nível
0	0	0	0	0	<b>0</b>	I
8	17	13	12	12	<b>62</b>	II
23	25	18	0	12	<b>78</b>	II
17	26	12	13	10	<b>78</b>	II
15	18	16	24	20	<b>93</b>	II
20	30	20	20	14	<b>104</b>	III
17	32	22	13	22	<b>106</b>	III
27	24	31	14	21	<b>117</b>	III
22	20	30	40	10	<b>122</b>	III
16	20	31	20	38	<b>125</b>	III
29	34	18	33	32	<b>146</b>	III
26	25	32	32	32	<b>147</b>	III
34	27	34	29	27	<b>151</b>	IV
31	27	29	34	32	<b>153</b>	IV
32	29	28	36	31	<b>156</b>	IV
21	34	34	35	33	<b>157</b>	IV
24	36	40	28	32	<b>160</b>	IV
40	29	31	32	33	<b>165</b>	IV
33	40	40	35	30	<b>178</b>	IV
34	36	36	36	36	<b>178</b>	IV
35	40	40	40	40	<b>195</b>	IV
40	39	40	36	40	<b>195</b>	IV

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Pode-se observar na tabela acima, que apenas um caso ficou classificado no nível I, visto que todas as respostas apresentadas no bloco do SCG foram “0”. Entretanto, optou-se por manter esse caso na amostra, devido ao fato de que as respostas deste bloco tinham opção de terem sido deixadas em branco, mas não foram, indicando que o respondente assinalou essa opção “0” e, analisando os demais blocos do questionário respondido por este gestor, em todos foram inseridos dados (diferentes de “0”) e algumas das respostas do perfil da fundação e do respondente, pode-se confirmar no site institucional. Diante disso, compreendeu-se que realmente o respondente expressou sua percepção ao assinalar este valor no bloco do SCG.

Os dados da classificação foram sintetizados na tabela abaixo, conforme a frequência, permitindo calcular a frequência de cada nível.

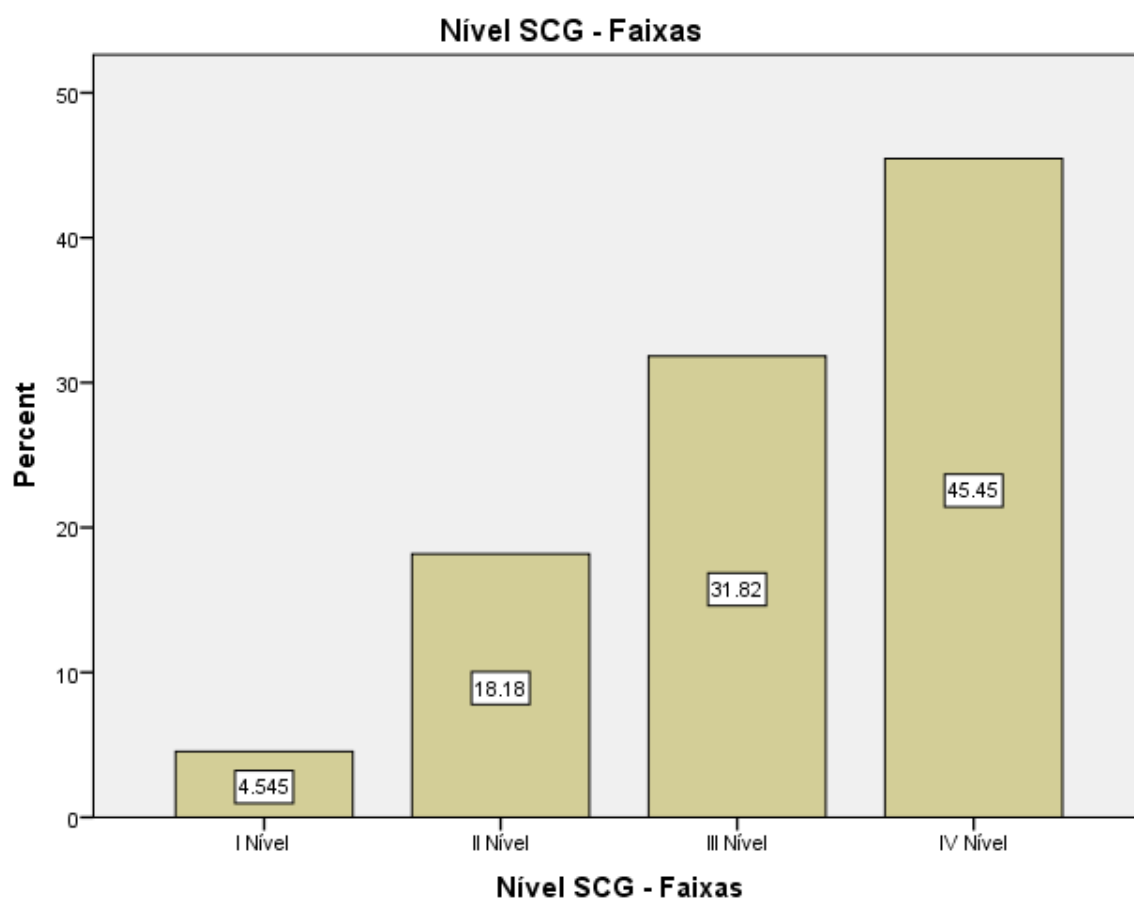
**Tabela 24:** Resumo da classificação por nível de SCG

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Nível I	1	4,5%	4,5%
Nível II	4	18,2%	22,7%
Nível III	7	31,8%	54,5%
Nível IV	10	45,5%	100,0%
<b>Total</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

O nível com maior representatividade é o IV com 45,5%, permitindo inferir que quase metade da amostra possuem os cinco subsistemas funcionando em todos os aspectos investigados no questionário, que foram: a) existência; b) utilização na rotina e c) utilização para tomada de decisão, em cada subsistema. Quanto aos demais níveis, pode-se afirmar que em algum dos aspectos investigados, ocorreu baixa utilização dos subsistemas do SCG. A figura abaixo demonstra graficamente a classificação.





**Figura 11:** Classificação do SCG por níveis

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Após a análise do constructo SCG e sua classificação em níveis, seguiu-se com a análise do constructo do desempenho.

#### 4.4 Desempenho

A mensuração do desempenho nas organizações é representada por medidas financeiras e não financeiras, que aplicadas aos diversos níveis permite avaliar o cumprimento dos objetivos. Medidas relacionadas a lucratividade e retornos de investimentos não se aplicam em OTS devido as diferenças no objetivo social destas entidades (Certo & Miller, 2008; Ferreira & Otley, 2009; Bagnoli & Megali, 2011). Nesse sentido, o constructo do desempenho organizacional utilizado nesta pesquisa, abrange dois aspectos: 1) desempenho operacional e financeiro e 2) situação das prestações de contas.

O desempenho operacional e financeiro é caracterizado nesta pesquisa, pelo nível de concordância do gestor quanto aos resultados obtidos considerando-se o ultimo exercício, em

relação aos aspectos: a) cumprimento das obrigações financeiras conforme o prazo estabelecido no orçamento, indicando a situação de liquidez da fundação; b) resultado operacional (superávit ou déficit); c) satisfação com o cumprimento da missão social da fundação; d) satisfação com a gestão administrativa; e) satisfação com a gestão financeira e, e) satisfação com o resultado global, considerando a combinação dos resultados social, operacional e financeiro. Apresenta-se os dados obtidos, tabela abaixo.

**Tabela 25:** Fator desempenho operacional e financeiro

<b>Desempenho operacional e financeiro</b>	<b>n</b>	<b>Média</b>	<b>Moda</b>	<b>Mediana</b>	<b>desvio padrão</b>	<b>% Satisfação</b>
D1 - Liquidez das obrigações no prazo orçado	22	7,23	8	8	3,01	72%
D2 - Resultado operacional (Superávit)	22	3,82	0	4	3,61	38%
D3 - Cumprimento da missão da fundação	22	8,77	9	9	1,38	88%
D4 - Satisfação com a gestão administrativa	22	6,27	8	7	3,01	63%
D5 - Satisfação com a gestão financeira	22	6,09	8	6	3,08	61%
D6 - Satisfação com o resultado global	22	6,18	5	7	3,08	62%
<b>Fator Desempenho Operacional e Financeiro</b>	<b>22</b>	<b>38,36</b>	<b>20</b>	<b>39</b>	<b>13,64</b>	<b>64%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Pode-se observar na tabela acima que o item quanto ao resultado operacional, obteve nível de satisfação de apenas 38% enquanto, os demais elementos avaliados apresentaram índices acima de 60%, com destaque para o cumprimento da missão social da fundação em que a média de satisfação dos gestores é de 88%. Esses resultados permitem inferir que em média, o nível de satisfação dos gestores com o resultado financeiro e operacional das fundações da amostra é de 64%.

O segundo aspecto abordado no constructo do desempenho organizacional é em relação a situação das prestações de contas, visto que é uma das atividades fundamentais desempenhada pelas fundações, na gestão de recursos públicos.

Quando da elaboração do instrumento de coleta de dados, foram estruturadas cinco perguntas envolvendo: 1) a apresentação da prestação de contas no prazo; 2) frequência de solicitação de prorrogação de prazo para apresentação das prestações de contas; 3) aprovação da prestação de contas sem ressalva; 4) aprovação da prestação de contas com ressalva e, 5) não aprovação da prestação de contas. Todavia, ao realizar o teste de confiabilidade dos dados

coletados pelo instrumento, os itens 2 e 5 apresentaram índice muito abaixo do recomendado e, foram então excluídos para o tratamento dos dados. Assim, o fator da prestação de contas é composto pelas perguntas: PC1; PC3 e PC4, conforme apresentado na tabela abaixo.

**Tabela 26:** Fator prestação de contas

<b>Situação das Prestações de Contas</b>	<b>n</b>	<b>Média</b>	<b>Moda</b>	<b>Mediana</b>	<b>desvio padrão</b>	<b>% Satisfação</b>
PC1 - Apresentação no prazo	22	8,77	10	9	1,38	88%
PC3 - Aprovação sem ressalvas	22	6,98	7	7,75	2,80	70%
PC4 - Aprovação com ressalvas	22	2,05	0	1,5	2,45	20%
<b>Fator Prestação de Contas</b>	<b>22</b>	<b>17,80</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>2,52</b>	<b>59%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Com base na tabela acima, nota-se que em média 88% das fundações da amostra apresentam a prestação de contas no prazo, com aprovação média de 70% sem ressalvas. Entretanto 30% destas prestações de contas foram consideradas com algum tipo de problema ou dificuldade que ocasionasse a aprovação com ressalvas e até mesmo a não aprovação. A média geral de satisfação dos gestores quanto às prestações de contas realizadas pela fundação foi de 59%.

**Tabela 27:** Constructo do desempenho organizacional

<b>Desempenho Organizacional</b>	<b>n</b>	<b>Média</b>	<b>Moda</b>	<b>Mediana</b>	<b>desvio padrão</b>	<b>% Satisfação</b>
Fator Desempenho operacional e financeiro	22	38,36	20	39	13,64	64%
Fator Prestação de Contas	22	17,80	19	19	2,52	59%
<b>Constructo Desempenho Organizacional</b>	<b>22</b>	<b>56,16</b>	<b>56,5</b>	<b>56,5</b>	<b>14,29</b>	<b>62%</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Na tabela acima, observa-se que a média do desempenho organizacional apresentado pelas fundações pertencentes à amostra é de 62% na percepção dos seus gestores. Após analisar os constructos, a etapa seguinte consiste na avaliação das hipóteses da pesquisa.

#### 4.5 Avaliação das hipóteses da pesquisa

A hipótese básica apresentada na pesquisa é: “H1: A intensidade do uso do sistema de controle gerencial tem relação positiva com o desempenho organizacional, nas fundações de apoio”. Para avaliar essa hipótese utilizou-se o teste não paramétrico de correlação de

*Spearman*. O índice de correlação indica o quanto as variáveis analisadas estão associadas. Apresenta-se na tabela abaixo o resultado obtido.

**Tabela 28:** Correlação de *Spearman* - SCG e Desempenho organizacional

Spearman's rho	SCG	Correlation Coefficient	SGC	Desempenho organizacional
			1,000	<b>.460*</b>
		Sig. (2-tailed)		,031
		N	22	22
	Desempenho organizacional	Correlation Coefficient	<b>.460*</b>	1,000
		Sig. (2-tailed)	,031	
		N	22	22

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**Fonte:** Dados da pesquisa.

O coeficiente de correlação de *Spearman* apresentado entre os constructos sistema de controle gerencial (SCG) e desempenho organizacional é de 0,460 indicando que existe correlação positiva e moderada entre eles. Considera-se moderada a correlação quando seu coeficiente varia entre 0,4 e 0,6, positivo ou negativo (Dancey & Reidy, 2006). Esse resultado permite confirmar a hipótese básica da pesquisa, pois a associação entre eles é positiva, ou seja, a medida que ocorrem mudanças no SCG, mudanças previsíveis ocorrerão também no desempenho organizacional.

Para Flamholtz (1996) quanto mais estruturado for o sistema de controle gerencial, a intensidade do seu uso propicia melhoria no desempenho da organização. Chenhall (2003) complementa que quanto mais úteis forem os controles gerenciais utilizados, é provável que as informações geradas para a tomada de decisão sejam mais confiáveis permitindo que ocorram tomadas de decisões melhores subsidiadas. Assim, o resultado desta pesquisa corresponde ao que os autores abordam.

Quando calculado a normalidade, a partir da Curtose (*Kurtosis*) e *Skewness*, obteve-se resultados satisfatórios, sendo a Curtose abaixo de 7 e *Skewness* abaixo de 3, indicando que a distribuição dos dados possui característica de normalidade. Entretanto, optou-se pelo tratamento estatístico não paramétrico, devido à amostra possuir somente 22 casos válidos. Neste momento, decidiu-se testar a hipótese pelo teste paramétrico de correlação de *Pearson*, apresentado na tabela abaixo.

**Tabela 29:** Correlação de *Pearson* - SCG e Desempenho organizacional

		SCG	Desempenho organizacional
SCG	Pearson Correlation	1	<u>.521*</u>
	Sig. (2-tailed)		,013
	N	22	22
Desempenho organizacional	Pearson Correlation	<u>.521*</u>	1
	Sig. (2-tailed)	,013	
	N	22	22

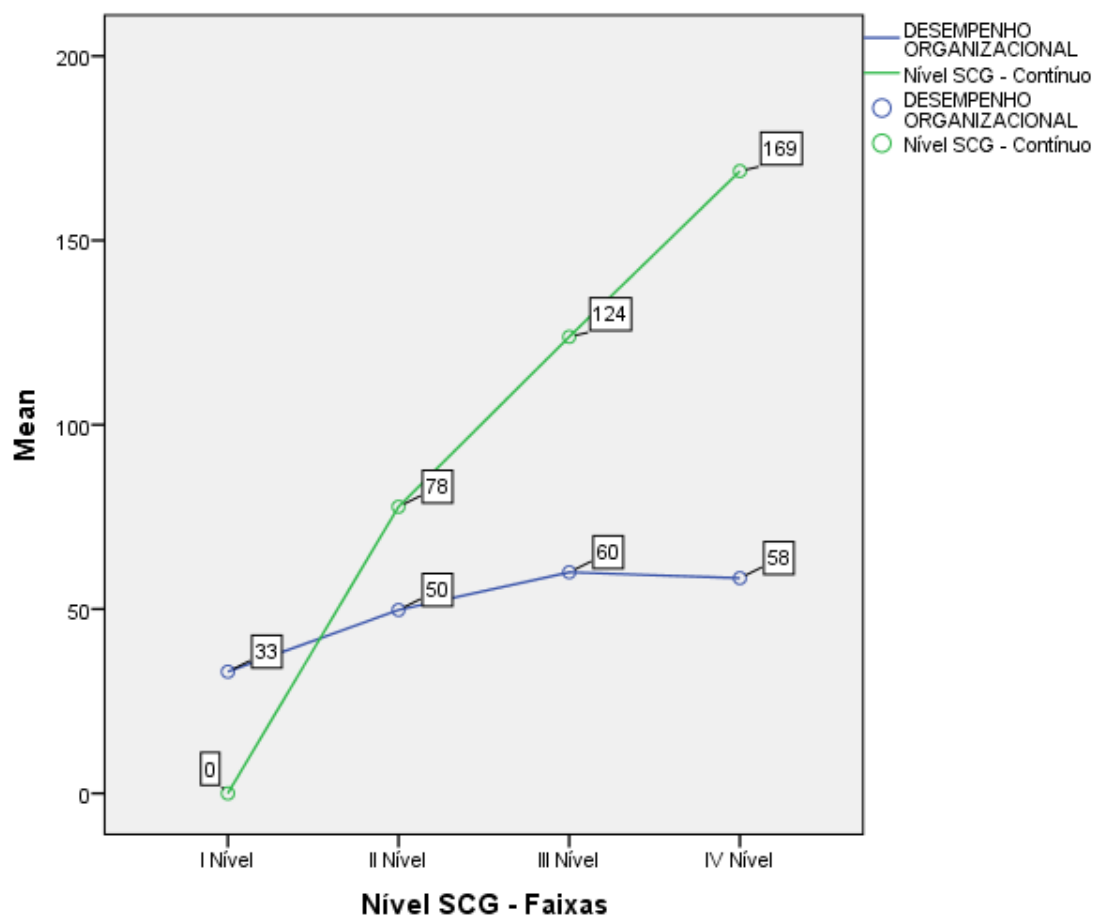
\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Na tabela 31 o coeficiente de correlação de *Pearson* foi de 0,521 indicando que existe correlação positiva e moderada entre o SCG e o desempenho organizacional, assemelhando-se ao resultado do teste de correlação não paramétrico.

Dávila (2000) em seu estudo, obteve que há relação positiva do SCG sobre o desempenho de projetos. Bisbe & Otley (2004) observaram que a relação entre inovação e desempenho de um produto se tornou mais intensa quando considerado o SCG como variável moderadora e, Duréndez, Ruíz-Palomo, Garcia-Pérez-de-Lema & Diéguez-Soto (2016) encontraram evidencia de relação positiva e significativa entre o uso do SCG e o desempenho, em empresas familiares. Os três estudos, foram realizados em empresas privadas com finalidade de lucro e permite inferir que não há diferença na relação do SCG e desempenho em organizações que tenham finalidades diferentes, já que a hipótese básica desta pesquisa, testou essa relação em entidades sem fins lucrativos e, também se obteve relação positiva, ainda que moderada.

Para melhor demonstrar a correlação, apresenta-se a figura abaixo.



**Figura 12:** Correlação SCG e desempenho organizacional

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Na tabela 32 apresenta-se o teste de correlação de *Spearman* calculado com todos os fatores do SCG e do desempenho, a fim de identificar quais dos elementos possui maior significância.

**Tabela 30:** Correlação de *Spearman* de todos os fatores do SCG

	Fator planejamento	Fator controle operacional	Fator mensuração	Fator feedback	Fator avaliação	Fator desempenho	Fator Prestação de Contas
Fator planejamento	1,000	.669**	.697**	.684**	.631**	<b>.435*</b>	,040
		,001	,000	,000	,002	,043	,860
Fator controle operacional	.669**	1,000	.688**	.582**	.633**	<b>.241</b>	-,151
	,001		,000	,004	,002	,281	,503
Fator mensuração	.697**	.688**	1,000	.651**	.736**	<b>.413</b>	-,017
	,000	,000		,001	,000	,056	,939

Fator feedback	.684**	.582**	.651**	1,000	.602**	<u>.516*</u>	,258
	,000	,004	,001		,003	,014	,247
Fator avaliação	.631**	.633**	.736**	.602**	1,000	<u>.585**</u>	,261
	,002	,002	,000	,003		,004	,241
Fator desempenho	.435*	,241	,413	.516*	.585**	1,000	,412
	,043	,281	,056	,014	,004		,057
Prestação de contas	,040	-,151	-,017	,258	,261	,412	1,000
	,860	,503	,939	,247	,241	,057	

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Pode-se observar na tabela acima, que dos cinco subsistemas do SCG, apenas o subsistema operacional apresentou coeficiente de correlação positivo e fraco com o Fator Desempenho Operacional e Financeiro, os outros quatro subsistemas apresentaram correlação positiva moderada. Já quanto ao fator da prestação de contas, os cinco subsistemas apresentaram correlação fraca, sendo que do subsistema operacional e do subsistema mensuração a correlação foi negativa.

Também foram testados todos os fatores que compõem o desempenho operacional e financeiro com o SCG, conforme tabela abaixo.

**Tabela 31:** Correlação de *Spearman* – todos os fatores do desempenho operacional e financeiro

	SCG	Cumprimento das Obrigações Financeiras	Resultado Operacional	Objetivo Social	Gestão Administrativa	Gestão Financeira	Resultado Global
SCG	1,000	,288	,165	,135	<u>.664**</u>	<u>.522*</u>	<u>.462*</u>
		,193	,463	,550	,001	,013	,030
Cumprimento das Obrigações Financeiras	,288	1,000	.524*	,306	.617**	.703**	.687**
	,193		,012	,165	,002	,000	,000
Resultado Operacional	,165	.524*	1,000	,261	.579**	.624**	.683**
	,463	,012		,241	,005	,002	,000
Objetivo Social	,135	,306	,261	1,000	.514*	,282	,164

	,550	,165	,241		,014	,204	,467
Gestão Administrativa	.664**	.617**	.579**	.514*	1,000	.856**	.784**
	,001	,002	,005	,014		,000	,000
Gestão Financeira	.522*	.703**	.624**	,282	.856**	1,000	.827**
	,013	,000	,002	,204	,000		,000
Resultado Global	.462*	.687**	.683**	,164	.784**	.827**	1,000
	,030	,000	,000	,467	,000	,000	

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Observa-se na tabela acima, que os fatores da satisfação com a Gestão Administrativa, Gestão Financeira e com o Resultado global, apresentaram correlação positiva moderada com o SCG, enquanto os outros três fatores: cumprimento das obrigações financeiras, resultado operacional e objetivo social, apresentaram correlação fraca.

A segunda hipótese da pesquisa propõe verificar se “H2: Há diferenças estatisticamente relevantes entre a média do desempenho apresentado pelas fundações de apoio classificadas nos diferentes níveis de controle”. Essa hipótese de teste foi elaborada com o intuito de verificar se o desempenho apresentado pelas fundações classificadas nos níveis de SCG seria diferente. Para tanto, utilizou-se o teste não paramétrico de *Kruskal Wallis* para avaliar a existência de diferença estatisticamente significativa entre as médias do desempenho organizacional e os níveis do SCG.

**Tabela 32:** Teste de *Kruskal Wallis* – média dos níveis do SCG e desempenho organizacional

	Nível SCG	N	Mean Rank
Desempenho organizacional	I Nível	1	1,00
	II Nível	4	8,88
	III Nível	7	13,14
	IV Nível	10	12,45
	<b>Total</b>	<b>22</b>	

**Fonte:** Dados da pesquisa.

A tabela acima apresenta o *rank* das médias por nível do sistema de controle gerencial.

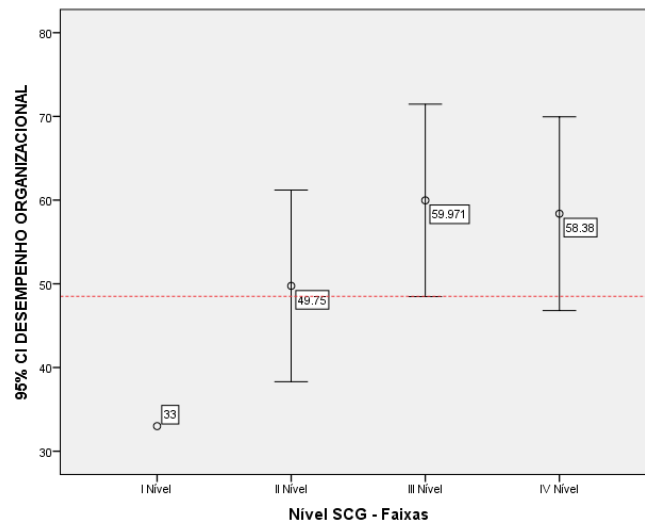


**Tabela 33:** Teste de *Kruskal Wallis - Chi-Square*

	Desempenho organizacional
Chi-Square	3,937
df	3
Asymp. Sig.	0,268

**Fonte:** Dados da pesquisa.

O resultado do *chi-square* ou Qui-quadrado apresentado na tabela acima é de 3,937, indicando que não existem diferenças estaticamente significantes entre as médias do desempenho organizacional das fundações classificadas nos diversos níveis do SCG. Para que fosse possível afirmar a ocorrência da diferença das médias, o valor do qui-quadrado deveria ser inferior ou igual a 0,5. Diante disso, a hipótese secundária da pesquisa foi refutada.



**Figura 13:** Representação gráfica do teste de diferença entre as médias

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Para melhor visualizar o comportamento das médias do desempenho das fundações e do nível de SCG que estão classificadas, colocou-se na figura acima, uma linha pontilhada vermelha. Essa linha evidencia que a média dos três níveis de SCG passam pelo mesmo índice de desempenho organizacional em algum momento, mostrando graficamente que não há diferenças estaticamente significativa entre as médias dos grupos. Destaca-se que o nível I, mesmo estando distante da linha traçada, não pode ser considerado como relevante para análise, pois ele é formado por uma única fundação.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O terceiro setor é um campo de estudos que tem despertado interesse nos pesquisadores de várias áreas e, em especial nas ciências sociais aplicadas que investigam modelos de gestão e melhor gerenciamento dos recursos escassos disponíveis para o segmento.

A utilização de sistemas de controle gerencial é elemento fundamental na gestão das organizações, principalmente as sem finalidades lucrativas, por possuírem objetivos e motivações deferentes daquelas de visam lucro. Um SCG estruturado possibilita a geração de informações que subsidiam a tomada de decisões com menor risco de incertezas e maior confiabilidade permitindo que as decisões sejam melhores subsidiadas.

Nesse sentido esta pesquisa objetivou analisar a relação da intensidade de uso do SCG com o desempenho em fundações de apoio, utilizando como base o modelo de subsistemas proposto por Flamholtz (1996). Os dados utilizados na pesquisa foram coletados por meio de questionário, o qual estava estruturado com perguntas direcionadas ao gestor principal das fundações, a fim de captar a percepção do mesmo em relação à intensidade de uso do SCG e sua concordância com o nível de satisfação do desempenho apresentado.

Foram obtidas respostas válidas de 22 fundações, as quais permitiram proceder aos testes estatísticos, entretanto, os resultados obtidos são representativos apenas para a amostra, não sendo possível generalizar à população, até porque, não foram obtidos resultados de todas as regiões e estados brasileiros. Ficaram de fora da amostra a região centro oeste e 17 estados, o que também impossibilita a inferência de generalizações. Os resultados obtidos na pesquisa permitiram responder a questão de pesquisa e atingir os objetivos propostos.

Na avaliação da hipótese básica da pesquisa, “a intensidade do uso do sistema de controle gerencial tem relação positiva com o desempenho organizacional, nas fundações de apoio” foi realizado o teste não paramétrico de correlação de *Spearman*, que apresentou coeficiente de 0,460 indicando a existência de associação positiva moderada entre os constructos. Essa relação foi encontrada em estudos anteriores, que indicam que o uso do SCG permite melhorar o desempenho. Essa correlação entre os constructos

Com os dados da utilização do SCG segregado por subsistema, foi possível classificar as fundações nos níveis de controle proposto por Flamholtz (1996). Dessa classificação, apenas 1 caso ficou no nível I, por ter informado “0” em todas as respostas referentes ao SCG. O nível com maior representatividade foi o IV contendo 45,45% das fundações, que é o nível mais completo do SCG. A média de utilização dos subsistemas variou de 62% a 68% sendo que a média total do SCG dos respondentes foi de 65%. Esses resultados são satisfatórios. Além disso,

foi possível verificar que não ocorre diferença na relação do SCG e o desempenho em organização sem fins lucrativos para aquelas que visam lucro.

A hipótese de teste da pesquisa consistiu em apuração se “Há diferenças estatisticamente relevantes entre a média do desempenho apresentado pelas fundações de apoio classificadas nos diferentes níveis de controle”. Para obter essa resposta realizou-se o teste de *Kruskal Wallis*, o qual apresentou chi-quadrado de 3,937 não permitindo confirmar a hipótese, indicando que as diferenças entre as médias de desempenho não são estatisticamente significante entre as fundações classificadas nos diferentes níveis do SCG.

Como limitação da pesquisa, pode-se apontar o baixo índice de retorno dos questionários, o que não permite inferir os resultados à população. Outra limitação percebida, foi quanto as questões 2 e 5 do item da prestação de contas, que pelo teste de Alfa de *Cronbach* tiveram que ser excluídas por não possuírem confiabilidade.

Como sugestões para pesquisas futuras, sugere-se a aplicação do modelo em outras OTS, a fim de verificar se a relação das variáveis se comportará de forma semelhante. Sugere-se também a realização de pesquisas qualitativas em caso único ou multi casos a fim de aprofundar a investigação do comportamento destas variáveis.

## REFERÊNCIAS

- Albuquerque, C. C.; (2006). *Terceiro setor: história e gestão de organizações*. São Paulo: Summus.
- Alves, A. B. (2010). *Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional*. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo (USP) São Paulo, Brasil.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2006). *Sistema de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Atkinson, A. A.; Banker, R. D.; Kaplan, R. S.; Young, S. M. (2008). *Management Accounting*. (3a ed.). Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- Arena, M., Azzone, G.; Bengo, I. (2015). Performance measurement for social enterprises. *International Society for Third-Sector Research*, 26 (1), 649-672.
- Bagnoli, L., & Megali, C. (2011). Measuring performance in social enterprises. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40 (1), 149-165.
- Barbosa, M. de N. L. (2000). Convênios de parcerias entre o setor público e o Terceiro Setor: boas práticas em matéria de regime legal. In: *V Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Santo Domingo.
- Barney, J. B. & Hesterly, W. (2011). *Administração estratégica e vantagem competitiva*. (3ª ed). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29 (8), 709-737.
- Canan, I. (2013). *Sistemas de controle gerencial e contratos psicológicos*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (USP) São Paulo, Brasil.
- Campos, L. F. F.; Olher, B. S. & Costa, I. S. (2015). A atuação das fundações de apoio às instituições federais de ensino superior: o estudo de caso da Fundação de apoio ao ensino, pesquisa e extensão Deputado Útimo de Carvalho, MG – Brasil. *Holos* (31) 6, 222-235.
- Certo, S. T.; & Miller, T. (2008). Social entrepreneurship: key issues and concepts. *Business Horizons*. 51, 267-271.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2), 127-168.
- Coelho, S. C. T. (2002). *Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos*. (2a ed.). São Paulo: SENAC.
- Coelho, I. M. (2012). A utilização da informação contábil na gestão organizacional: um estudo nas Fundações de Apoio às instituições federais de ensino superior (IFES) e às demais instituições científicas e tecnológicas (ICTs). Programa Multi-Institucional da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, Rio Grande do Norte, Brasil.
- Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino e de Pesquisa Científica e Tecnológica – CONFIES. (2015). *Pesquisa “Quem somos?”*. Relatório elaborado pela Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa.
- Cooper, D. R. Schindler, P. S. (2003). *Métodos de Pesquisa em Administração*. (7a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Dalto, C. do C., Nossa, V., & Martinez, A. L. (2014). Recursos de Convênio entre Fundações de Apoio e Universidades Federais no Brasil: um estudo dos acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU). *Revista Universo Contábil*, 10 (2), 06-23.
- Dancey, C. P., & Reidy, J. (2007). *Statistics without maths for psychology*. Pearson Education.
- Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25 (4), 383-409.

- Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30 (1), 223-248.
- Davila, A., & Foster, G. (2005). Management accounting systems adoption decisions: evidence and performance implications from early-stage/startup companies. *The Accounting Review*, 80 (4), 1039-1068.
- Decreto n. 7.423 de 31 de dezembro de 2010. (2010). Regulamenta a Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, que dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio, e revoga o Decreto nº 5.205, de 14 de setembro de 2004. Brasília, DF. Recuperado em 14 julho, 2016, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7423.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7423.htm).
- Decreto n. 8.242 de 23 maio de 2014. (2014). Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social e sobre procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social. Brasília, DF. Recuperado em 12 maio, 2017, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/decreto/d8242.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8242.htm).
- Duréndez, A., Ruíz-Palomo, D., García-Pérez-de-Lema, D., & Diéguez-Soto, J. (2016). Management control systems and performance in small and medium family firms. *European Journal of family business*, 6 (1), 10-20.
- Espejo, M. M. D. S. B., Portulhak, H., & Martins, D. B. (2015). Práticas de controle gerencial em hospitais universitários federais. *Gestão & Regionalidade*, 31 (92), 39-52.
- Fernandes, C. (1994). *Privado porém Público: o terceiro setor na América Latina*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20 (4), 263-282.
- Field, A. (2009). *Descobrimos a estatística usando o SPSS-2*. Bookman Editora.
- Fischer, M. A. (2005). Estado, Mercado e Terceiro Setor: uma análise conceitual das parcerias intersetoriais. *Revista de Administração da USP*, 40 (1), 5-18.
- Flamholtz, E. (1996). Effective organizational control: a framework, applications, and implications. *European Management Journal*, 14 (6), 596-611.
- Freund, J. E. (2006). Estatística aplicada: economia, administração e contabilidade. 11ª.
- Frezatti, F., (2006). O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. *Revista de Administração*, 41 (1), 5-17.
- Frezatti, F., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20 (49), 6-24.
- Grazioli, A.; & Rafael, E. J. (2003). *Fundações privadas: doutrina e prática*. (3a ed.) São Paulo: Atlas.
- Gonçalves, T. L., & Quintana, A. C. (2011). A importância da transparência na gestão de recursos públicos, em fundações de apoio a pesquisa e extensão. *Revista Gestão Universitária na América Latina*, 4 (2), 123-145.
- Heckert, C. R., & Silva, M. T. da. (2008). Qualidade de serviços nas organizações do Terceiro Setor. *Revista Produção*, 18 (2), 319-330.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial*. Prentice Hall.
- Hulse, L. (2012). Origem e evolução das fundações privadas: uma perspectiva histórica e jurídica. *Revista Jurídica – CCJ*, 16 (32) 35-46.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. (2012). *As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil*. Rio de Janeiro. Disponível em <

- [ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes\\_Privadas\\_e\\_Associacoes/2010/fasfil.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf)>. Acesso em 15/07/2016.
- Jiambalvo, J. (2009). *Contabilidade Gerencial*. (3a ed.). Rio de Janeiro: LTC.
- Lei n. 8.742 de 7 de dezembro de 1993*. (1993). Dispõe sobre a organização da assistência social e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 20 maio, 2017, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8742.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8742.htm).
- Lei n. 8.958 de 20 de dezembro de 1994*. (1994). Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 10 julho, 2016, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18958.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18958.htm)
- Lei n. 9.790 de 23 de março de 1999*. (1999). Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 13 maio, 2017, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9790.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm).
- Lei n. 10.406 de 10 de Janeiro de 2002*. (2002). Institui o Código Civil. Brasília, DF. Recuperado em 10 julho, 2016, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm).
- Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014*. (2014). Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Brasília, DF. Recuperado em 11 julho, 2016, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm).
- Lei n. 13.204 de 14 de dezembro de 2015*. (2015). Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014 que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com organizações da sociedade civil; institui o termo de colaboração e o termo de fomento; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999”; altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, 9.790, de 23 de março de 1999, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.101, de 27 de novembro de 2009, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935. Brasília, DF. Recuperado em 13 maio de 2017 de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113204.htm).
- Lei n. 13.025, de 14 de dezembro de 2015*. (2015). Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, “que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com organizações da sociedade civil; institui o termo de colaboração e o termo de fomento; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999”; altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, 9.790, de 23 de março de 1999, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.101, de 27 de novembro de 2009, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935. Brasília, DF. Recuperado em 11 julho, 2016, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm)

- Lima, G. M. L., & Freitag, V. (2014). Contabilidade para entidades sem fins lucrativos: teoria e prática. Curitiba: Intersaberes.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300.
- Marconi, M. A. & Lakatos, E. M.. (2010). *Técnicas de pesquisa* (7a ed.). São Paulo: Atlas.
- Mário, P. D. C., Alves, A. D. D. F., Carmo, J. P. S. D., Silva, A. P. B. D., & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8 (1).
- Marôco, J. (2014). *Análise de equações estruturais: Fundamentos teóricos, Software & Aplicações* (2a ed.) Cafilesa, Pêro Pinheiro.
- Martins, G. A. (2006). Sobre validade e confiabilidade. *RBGN*, 8 (20), 1-12.
- Martins, G. de A.; Theóphilo, C. R.(2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. (2a ed.) São Paulo: Atlas.
- Olak, P. A., & Nascimento, D. T. do. (2006). *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)*. São Paulo: Atlas.
- Olak, P. A., Slomski, V., & Alves, C. V. O. (2008). As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 2 (1), 29-59.
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5 (3), 289-299.
- Oyadomari, J. C., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & de Lima, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2 (2), 55.
- Peixe, B. C. S. et al. (2011). Transparência nas prestações de contas em instituição federal de ensino superior e fundação de apoio – estudo de caso exploratório aplicado a contratos e convênios. Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGet.
- Pinto, J. N. F. R. (2013). *Gestão da parceria entre universidades e fundações de apoio: o caso da FUNDECC/UFLA*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Lavras (UFL), Lavras, Brasil.
- Portulhak, H. (2013). *Proposta de modelagem conceitual do Public Value Scorecard como instrumento integrado ao planejamento estratégico de um hospital universitário federal*. Dissertação Mestrado. Universidade Federal do Paraná. Curitiba, Brasil.
- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1992). In search of the non-profit sector. I: The question of definitions. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 3(2), 125-151.
- Sampieri, R. H., Collado, C. F., Lucio, P. B. (2006). *Metodologia de Pesquisa*. São Paulo: MacGrawHill.
- Silva, C. E. G. (2010). Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. *Revista de Administração Pública*, 44 (6), 1301-1325.
- Szazi, E. (2006). *Terceiro setor: regulação no Brasil*. Editora Peirópolis.

## **APÊNDICES**



## **APÊNDICE A – Instrumento de pesquisa**

### **Carta de Apresentação**

Universidade Federal do Paraná – UFPR  
Programa de Pós Graduação em Contabilidade  
Linha de Pesquisa: Contabilidade e Controle Gerencial

**Tema da pesquisa:** A relação entre o Sistema de Controle Gerencial e o desempenho organizacional em Fundações de Apoio

Este questionário faz parte da pesquisa para conclusão do Mestrado em Contabilidade do Programa de Pós Graduação da Universidade Federal do Paraná (UFPR) da aluna Adriely Camparoto Brito, sob a orientação do Professor Dr. Vicente Pacheco.

O **objetivo** do questionário é conhecer o uso dos elementos do Sistema de Controle Gerencial e o desempenho organizacional apresentado pelas Fundações de Apoio, na percepção dos seus gestores principais.

Não será necessária a identificação da Fundação e do respondente. E as informações solicitadas nos blocos do perfil serão mantidas em sigilo.

Os resultados desta pesquisa serão disponibilizados aos respondentes pelo e-mail.

### **Instruções Gerais:**

Para que os achados desta pesquisa possam oferecer opções de melhoria dos controles gerenciais das Fundações de Apoio brasileiras, necessitamos de vossa preciosa colaboração respondendo este questionário e contribuindo com nossa pesquisa.

Serão necessários aproximadamente 15 minutos para responder todas as questões.

Esse questionário é destinado ao Gestor principal (Superintendente, Presidente, etc) das Fundações de Apoio.

Considerando a profundidade de conhecimento dos procedimentos operacionais abordados no questionário, orientamos e solicitamos que caso o Gestor principal não se sinta totalmente a vontade em responder o questionário ou tenha assumido a função recentemente, por gentileza (re) direcione a outro gestor (gerente administrativo, gerente de projetos, etc.) atuante na fundação para que responda.

O contato do pesquisador responsável é:  
adriely.camparoto@gmail.com


Agradecemos por participar de nossa pesquisa!  
Sua contribuição é grande importância!

## A relação do Sistema de Controle Gerencial e o desempenho organizacional em Fundações de Apoio

### Bloco I – Sistema de Controle Gerencial

**Sistema de Controle Gerencial:** Um sistema de controle gerencial pode ser definido como um conjunto de processos e técnicas projetados para aumentar a probabilidade de que as pessoas se comportem de modo a garantir a consecução dos objetivos organizacionais (Flamholtz, 1996).

**Mensuração:** Escala de intensidade de 11 pontos, variando de 0 a 10 indicando a intensidade de uso do subsistema, conforme ilustração da pontuação:

Não se aplica	Intensidade de utilização										Total de pontos
	mínima									máxima	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Indique a intensidade que a Fundação **UTILIZA** e/ou **REALIZA** cada um dos procedimentos elencados abaixo, considerando “0” quando não se aplica, e de 1 a 10 para a intensidade de utilização, onde o número 1 indica mínima intensidade e o número 10 indica a máxima intensidade.

**1) Planejamento:** é basicamente o processo de decidir sobre os objetivos e as metas de uma Organização, bem como os meios para atingir esses objetivos e metas.

**P1)** A Fundação realiza planejamento de objetivos, metas e ações de curto prazo (Inferior a 2 anos)?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**P2)** A Fundação realiza planejamento de objetivos, metas e ações para o longo prazo (superior a 2 anos)?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**P3)** Os objetivos e metas definidos no planejamento da Fundação são utilizados para orientar a realização das atividades operacionais diárias dos seus colaboradores dos diversos níveis?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**P4)** Os gestores dos diversos níveis da Fundação utilizam os objetivos e metas definidos no planejamento no processo de tomada de decisões diárias?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Indique a intensidade que a Fundação **UTILIZA** e/ou **REALIZA** cada um dos procedimentos elencados abaixo, considerando “0” quando não se aplica, e de 1 a 10 para a intensidade de utilização, onde o número 1 indica mínima intensidade e o número 10 indica a máxima intensidade.

**2) Operacional:** O operacional refere-se ao ‘em curso’, ou seja, as ações desempenhadas pelos colaboradores nos procedimentos diários da organização.

**O1)** A Fundação realiza o controle das atividades realizadas pelos colaboradores do nível operacional (sem cargo de gestão) de todos os setores e departamentos?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**O2)** A Fundação realiza o controle das atividades realizadas pelos colaboradores com cargo/função de gestão/gerência de todos os setores e departamentos?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**O3)** Os controles são utilizados pela Fundação para acompanhar se as rotinas e atividades estão em conformidade com as normativas e instruções estabelecidas?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**O4)** Os controles são utilizados pela Fundação para a tomada de decisão diária dos seus gestores dos diversos níveis?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Indique a intensidade que a Fundação **UTILIZA** e/ou **REALIZA** cada um dos procedimentos elencados abaixo, considerando “0” quando não se aplica, e de 1 a 10 para a intensidade de utilização, onde o número 1 indica mínima intensidade e o número 10 indica a máxima intensidade.

**3) Mensuração:** A medição ou mensuração é o processo de atribuição de números para representar os aspectos do comportamento organizacional e o desempenho. Os números gerados podem ser usados para monitorar se os objetivos e metas foram atingidos, e gerar informações que auxiliem ações corretivas.

**M1)** A Fundação utiliza mensuração dos resultados FINANCEIROS alcançados?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**M2)** A Fundação utiliza mensuração dos resultados NÃO FINANCEIROS (operacionais) alcançados?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**M3)** A Fundação utiliza o resultado apresentado em suas atividades anteriores para nortear atividades e rotinas futuras?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**M4)** Os gestores dos diversos níveis da Fundação utilizam dos resultados apresentados nas atividades para o processo de tomada de decisão?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Indique a intensidade que a Fundação **UTILIZA** e/ou **REALIZA** cada um dos procedimentos elencados abaixo, considerando “0” quando não se aplica, e de 1 a 10 para a intensidade de utilização, onde o número 1 indica mínima intensidade e o número 10 indica a máxima intensidade.

**4) Feedback:** O *feedback* consiste em informações sobre as operações e seus resultados. Existem dois tipos de *feedback*: corretivo e de avaliação. *Feedback* corretivo é simplesmente obter informações sobre o desempenho do sistema operacional que foi projetado para ajudar a ajustar operações, a fim de melhorar o desempenho. *Feedback* avaliativo é a informação sobre o quão bem está o funcionamento do sistema.

**F1)** A Fundação utiliza *feedback* dos resultados obtidos em comparação aos objetivos e metas estabelecidos?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**F2)** A Fundação utiliza *feedback* para acompanhar o funcionamento dos controles organizacionais?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**F3)** A Fundação utiliza o *feedback* das operações e atividades para fazer ajustes corretivos nas mesmas?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**F4)** Os gestores dos diversos níveis da Fundação utilizam o *feedback* dos resultados alcançados para a tomada decisão?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Indique a intensidade que a Fundação **UTILIZA** e/ou **REALIZA** cada um dos procedimentos elencados abaixo, considerando “0” quando não se aplica, e de 1 a 10 para a intensidade de utilização, onde o número 1 indica mínima intensidade e o número 10 indica a máxima intensidade.

**5) Avaliação:** A avaliação se refere aos mecanismos utilizados para avaliação do desempenho. Envolve a avaliação do desempenho dos indivíduos ou grupos para alcançar os objetivos organizacionais.

**A1)** A Fundação utiliza avaliação do seu desempenho FINANCEIRO (global ou setorial)?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**A2)** A Fundação utiliza avaliação do seu desempenho NÃO FINANCEIRO ou operacional (global ou setorial)?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**A3)** A Fundação utiliza a avaliação de desempenho para acompanhar e ajustar o desenvolvimento das operações e atividades?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**A4)** Os gestores dos diversos níveis da Fundação utilizam os resultados apresentados na avaliação de desempenho para tomada de decisão?


0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

## **Bloco II: Desempenho**

**Desempenho:** O desempenho ou *performance* compreende o resultado obtido na ações e utilização dos recursos para cumprir objetivos organizacionais.

**Objetivo:** Identificar na percepção do gestor respondente, o desempenho que a fundação tem apresentado em relação aos aspectos: financeiro, de resultado, finalidade social e prestação de contas.

Ilustração da pontuação:

Discorda	Intensidade de concordância										Total de pontos
	mínima									máxima	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Na sua percepção, indique a intensidade de **CONCORDÂNCIA** em cada um dos itens elencados abaixo, considerando “0” quando discordar, e de 1 a 10 para a intensidade de concordância, onde o número 1 indica mínima concordância e o número 10 indica a máxima concordância.

**D1)** Considerando a média do ultimo exercício, a Fundação possuiu disponibilidade financeira para cumprimento de todas as obrigações (fornecedores, prestadores de serviços, financiadores, etc.) no prazo, conforme previsto em orçamento?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**D2)** O resultado operacional do último exercício apresentou superávit? (Caso tenha apresentado déficit, assinalar a opção 0. E assinalar de 1 a 10 para o quanto concorda que o superávit foi satisfatório).

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**D3)** A Fundação tem conseguido cumprir seu objetivo social (missão da fundação)?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**D4)** As estratégias, planos e ações que a fundação tem adotado são suficientes para garantir sucesso em sua **gestão administrativa**?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**D5)** As estratégias, planos e ações que a fundação tem adotado são suficientes para garantir sucesso em sua **gestão financeira**?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**D6)** Considerando o planejado para o último exercício e o realizado, o nível de desempenho (combinação de resultados sociais, operacional e financeiro) alcançado pela Fundação foi satisfatório?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

**D7)** Em relação à prestação de contas dos convênios qual a média (em %) de ocorrência dos itens abaixo na Fundação:

a) Qual a média (em %) de apresentação no prazo das prestações de contas dos convênios? \_\_\_\_%.

b) Qual a média (em %) de utilização da opção de solicitação de prorrogação de prazo para apresentação das prestações de contas dos convênios? \_\_\_\_%.

c) Qual a média (em %) das prestações de contas dos convênios já finalizadas e com retorno da análise pelo órgão competente, que são aprovadas SEM ressalvas? \_\_\_\_%.

d) Qual a média (em %) das prestações de contas dos convênios já finalizadas e com retorno da análise pelo órgão competente, que são aprovadas COM ressalvas? \_\_\_\_%.

e) Qual a média (em %) das prestações de contas dos convênios já finalizadas e com retorno da análise pelo órgão que NÃO são aprovadas? \_\_\_\_%.

### **Bloco III: Perfil da Fundação**

**Objetivo:** Caracterizar a fundação.

**PF1)** A fundação apoia qual (is) instituição (es)? \_\_\_\_\_

**PF2)** Qual a cidade/estado de localização da sede da Fundação? \_\_\_\_\_

**PF3)** Em que ano a fundação foi constituída? (informar apenas em números) \_\_\_\_\_

**PF4)** Qual a quantidade (pode ser aproximada) de colaboradores lotados na parte administrativa da Fundação e que são pagos apenas com recursos próprios. (Informar apenas em números):  
\_\_\_\_\_

**PF5)** Qual a quantidade (pode ser aproximada) de projetos em andamento? (Informar apenas em números): \_\_\_\_\_

**PF6)** Qual o valor médio das receitas totais (convênios + próprias + outras) obtidas no último exercício? (Informar apenas em números): \_\_\_\_\_

**PF7)** A respeito do faturamento acima indicado, qual a média (em %) das receitas próprias?  
\_\_\_\_\_ %



#### **Bloco IV: Perfil do respondente**

**Objetivo:** identificar o perfil dos gestores das Fundações de Apoio e o tempo de experiência que possuem no cargo atual e em entidades sem fins lucrativos.

**PR1)** Gênero?

( ) Feminino

**PR2)** Idade?

( ) até 30 anos

( ) de 31 a 40 anos

( ) de 41 a 50 anos

( ) de 51 a 60 anos

( ) de 61 a 70 anos

( ) acima de 70 anos

**PR3)** Qual sua graduação? \_\_\_\_\_

**PR4)** Possui especialização ou pós graduação? Se possui, indique qual (is):

\_\_\_\_\_

**PR5)** Qual função desempenha atualmente na fundação? \_\_\_\_\_

**PR6)** A função atualmente exercida na Fundação, é:

( ) Por indicação/nomeação e por tempo determinado

( ) Por indicação/nomeação e por tempo indeterminado

( ) Por eleição

( ) Outro, especifique: \_\_\_\_\_

**PR7)** Qual o tempo de atuação na função atual? (Em anos e meses) \_\_\_\_\_

**PR8)** Qual o tempo total de trabalho nesta Fundação? (em anos e meses) \_\_\_\_\_

**PR9)** Qual o tempo total de trabalho com entidades sem fins lucrativos? (em anos e meses)

**PR10)** Já trabalhou com cargo de gestão em outra organização antes da atual?

( ) Sim

( ) Não

**PR11)** Se respondeu sim na questão anterior, indique o tempo (em anos e meses): \_\_\_\_\_